

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

1951  
3-3-51



# **Notas Sobre Justicia Contributiva**



**TESIS PROFESIONAL**

**J. AUGUSTO HERNANDEZ ARBOLA**



**MEXICO, D. F.**

**1950**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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:**

**Sres. Aristeo Hernández O.**

**y Elisa Arreola de Hernández**

**A mis Maestros**

## CAPITULO PRIMERO

### *La Contribución y el Impuesto*

El hombre es por naturaleza un ser social; es por esto que se da el hecho de que siempre exista formando parte de un grupo de la misma especie. Desde que nace se encuentra inmerso en la sociedad y su desarrollo posterior sólo es posible en y por la sociedad. Fuera de ella no podría alcanzar su pleno desenvolvimiento; su existencia sería precaria, y es más, el hombre dejaría de ser lo que es, convirtiéndose por ello en otro ente.

Ahora bien, toda sociedad implica de modo necesario la constante interrelación de sus miembros, la cual tiene distintas manifestaciones y adopta diversas formas de acuerdo con los fines particulares o generales que aquéllos persigan.

Cuando se trata de alcanzar fines generales o colectivos de cualquier índole, la interrelación se manifiesta bajo la forma de una coordinada cooperación social. Y ello no puede ser de otra manera, pues los problemas que surgen de la vida en común, exigen para resolverlos un esfuerzo también común y organizado; ahora bien, si la cooperación es el resultado de una situación dada, el hecho social, la organización de la misma depende, por un lado de factores imponderables y, por otro, de aquel o aquellos órganos sociales que con facultades de decisión y mando la imponen, en virtud de ser indispensable, sobre los integrantes de la sociedad.

Si se entiende por fines generales la satisfacción de necesidades colectivas, podemos decir que éstas cambian en el tiempo y en el espacio, ya que no es propio de ninguna necesidad la permanencia; pero esta contingencia no implica que una vez satisfecha la necesidad desaparezca para siempre; puede darse en otro momento con un grado distinto de intensidad, y de hecho así sucede, lo cual da lugar a un renovado esfuerzo social para satisfacerlas. Esto da la impresión de que en el fondo toda sociedad ha tenido siempre que perseguir los mismos y determinados fines y que lo que cambia es la distinta apreciación que de ellos se hace y los medios que se emplean para alcanzarlos; pero esto no es cierto en toda su extensión, pues en cada etapa histórica se presentan nuevas necesidades.

Ahora bien, toda satisfacción de necesidades colectivas entraña gastos de recursos humanos y naturales. Dada la índole de este trabajo, no nos referiremos a los recursos naturales, pero sí a los humanos

y en particular a una de las formas que la sociedad emplea para obtenerlos.

La cooperación, *lato sensu* es necesaria; *stricto sensu*, es voluntaria u obligatoria. Del primer sentido no nos ocuparemos, mas sí del segundo; y de éste solamente de la cooperación obligatoria, o sea, aquella forma que se denomina contribución, la cual, en términos generales, podemos definir como la cooperación obligatoria de obras o bienes individuales que la sociedad impone a sus miembros en virtud de la vida de relación y con el fin de satisfacer necesidades colectivas.

En virtud de que la contribución es impuesta, algunos autores consideran que ella y el impuesto son términos sinónimos; para otros, el impuesto es una modalidad de la contribución; y para otros más, la relación es inversa. Y en efecto, desde un punto de vista general, estas concepciones son correctas. Por las razones que expondremos más adelante, tomamos como base de esta exposición la segunda concepción; sin embargo, adelantaremos lo siguiente: el término contribución se refiere a cualquier clase de aportación individual obligatoria; en cambio el impuesto, dadas sus características modernas, sólo se refiere a una de ellas y a veces, incidentalmente a otra clase.

El fenómeno de la contribución es tan antiguo como el hombre mismo. Alfonso Goldschmidt dice al respecto: "La historia del impuesto demuestra que no ha existido ni podrá existir sociedad humana, cualquiera que sea su forma de organización, capaz de vivir sin impuestos, es decir, sin contribuciones destinadas a la satisfacción de *necesidades generales*". Agrega adelante: "Incluso las sociedades sin desniveles en la propiedad y en los ingresos, o bien con desniveles insignificantes, no pueden subsistir sin tales contribuciones, otórguense éstas en forma de trabajo, bienes o dinero. Por muy primitivo y homogéneo que sea un grupo social, siempre se verá precisado a mantener a niños, enfermos y ancianos, a salvaguardarse contra los peligros de la naturaleza y contra la guerra, a dar materia y forma a sus intereses comunes. Siempre empleará parte de su producto en el sostenimiento de gentes incapacitadas"... "esta parte del producto, decimos, debe ser otorgada si la sociedad no ha de perecer, o cuando menos sufrir los más graves trastornos". (1)

Ahora bien, toda manera de contribuir a los gastos que entraña la satisfacción de necesidades colectivas, guarda una estrecha relación con el grado de civilización que exista en una época dada y país determinado; es decir, está sujeta a la condicionalidad histórica.

La Historia registra tres maneras de contribuir a los gastos generales de la colectividad:

a) Por medio de prestación de servicios personales;

(1) "El Impuesto Progresivo". Revista: Investigación Económica. Págs. 85 y 86. México. Segundo Trimestre, 1941.

- b) en especie; y
- c) en moneda.

Las dos primeras se dan como fundamentales en lo que se ha dado en llamar economía natural, en la cual la producción es individual y está destinada al consumo del propio productor; sin embargo, puede existir el cambio de los efectos económicos, pero éste se efectúa directamente, o sea, por medio de la permuta. Esta clase de economía es propia de grupos sociales más o menos primitivos y de aquellos que sin serlo propiamente dicho, se han visto obligados por circunstancias históricas a retroceder a etapas de desarrollo social ya de antiguo superadas; de cualquier manera, las necesidades por satisfacer son elementales por regla general. Entre los componentes de estos grupos no existen diferencias notables, producto de la actividad económica que se desarrolla; pero sí por la función social que se desempeña.

La moneda —instrumento de cambio—, ha sustituido casi por completo a las dos maneras de contribuir citadas arriba. En virtud del papel tan importante que la moneda desempeña en la economía de los pueblos civilizados, ha dado lugar para que se califique a esta economía como monetaria.

Desde que se empezó a usar dicho instrumento de cambio en la región cultural denominada Occidente, sirvió como un medio de contribuir al par de las prestaciones de servicios personales y en especie, predominando, según las épocas, ya la una ya las otras. Desde un punto de vista general, las tres maneras de contribuir a los gastos colectivos se encuentran vigentes actualmente. Consideramos imposible la total substitución de que hablamos líneas arriba. En la actualidad, la prestación de servicios personales se exige en verdaderos casos de anormalidad y peligro social; la contribución en especie, sólo en casos particulares; la contribución en moneda es lo normal.

La contribución en moneda corresponde a pueblos desarrollados económicamente, en los cuales las actividades son múltiples y la producción de bienes no está dirigida fundamentalmente al propio consumo, sino también al tráfico comercial. La moneda es el resultado de grupos sociales numerosos, en los cuales las necesidades particulares y generales se cuantifican y cualifican; esto hace que se despliegue una intensa actividad encaminada a encontrar los satisfactores adecuados tanto en la agricultura, comercio e industria como en cualquier otra actividad. Para el normal funcionamiento y desarrollo de aquella actividad se requiere la presencia de un común denominador de valor económico tanto del trabajo como de los bienes, en el cambio; es decir, de un instrumento de cambio que haga posible la rapidez y facilidad en las transacciones comerciales; que ahorre esfuerzo físico, que reduzca al mínimo la disminución de valor que las cosas puedan experimentar por ser en el intercambio su representación y que sirva, ade-

más, para calcular con exactitud lo que se obtiene o se entrega, lo que se necesita o se emplea de recursos económicos en el obrar humano. Todas estas funciones y otras más que no viene al caso mencionar, las desempeña la moneda.

De las opiniones de algunos tratadistas parece desprenderse que en la moneda, o más bien dicho, en la economía monetaria se encuentra el origen de las industrias, del comercio, de las instituciones políticas y jurídicas; es decir, de la civilización en general. Sin embargo, otros como Klüber, más ponderados, asignan a la moneda un importante papel en el desenvolvimiento de la civilización; dice este autor que aparte de la moral, los cuatro factores que la han hecho posible son: el lenguaje, la escritura, la moneda y el correo. (1)

No cabe duda que sin este instrumento de cambio las modernas sociedades serían completamente distintas de lo que hoy son. La complejidad y volumen de las relaciones sociales, su extensión y profundidad hacen necesaria e indispensable la moneda. Cabe agregar que si el Estado moderno exigiese de sus ciudadanos la contribución fundamentalmente en cualesquiera de las otras maneras mencionadas, no podría cumplir eficazmente con las atribuciones que se le han asignado o ha asumido. Por lo pronto, la anarquía se establecería tanto en los ingresos como en los egresos de los recursos, ya que no sería posible un cálculo acertado de lo que se necesita y de lo que se emplea para que el Estado desarrolle su actividad; ni tampoco se obtendrían los recursos en el tiempo y en el volumen que en un momento dado se requiere. Y con motivo de esa anarquía, la falta de libertad civil y de justicia contributiva serían la norma, y así mismo la total trabazón de la economía y probable regresión a situaciones sociales históricamente superadas.

En realidad, estas suposiciones no tienen razón de ser en virtud de que la sociedad y Estado modernos están condicionados por el flujo y reflujo de situaciones materiales y climas espirituales que implican, de modo necesario, entre otros instrumentos sociales, la moneda. Pero con ello sólo hemos pretendido resaltar la importancia de la moneda, el papel social que desempeña y, por último, el por qué se exige la contribución en dinero.

Tratar de la economía monetaria en forma extensa —desde luego, su importancia lo amerita—, no sólo queda fuera del tema de este trabajo sino también de nuestras posibilidades intelectuales, ya que para desarrollar esa cuestión se requiere del saber de un especialista en la materia. Solamente nos hemos permitido apuntarla porque através de ella podemos indicar que un cambio social sólo puede darse en la medida que se crean y se tienen a la disposición efectiva los medios adecuados; porque la moneda guarda estrecha relación con el desarrollo

(1) Dr. Alejandro Ruzo: "Curso de Finanzas". Tomo I, Págs. 46 y 47.

de los sistemas contributivos, y, por último, en virtud de servirnos como medio para establecer una diferencia entre contribución e impuesto.

Dijimos más arriba que la contribución y el impuesto son tomados como términos sinónimos: en efecto, así se les considera tanto científica como prácticamente. Ambos implican la idea de la entrega obligatoria de una cuota por parte de cada uno de los individuos que integran una sociedad o que son ciudadanos de un Estado, o que sin serlo gozan sin embargo de los beneficios de su Ley, y que sociedad y Estado exigen en virtud de ser indispensable para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades colectivas.

También se dijo en esa ocasión que la contribución es una modalidad o especie de impuesto: en efecto, desde un punto de vista particular, parece que el impuesto comprende a toda contribución en virtud de que ésta se impone como obligatoria a los miembros de la comunidad por el organismo de decisión y mando de la misma. Sin embargo, creemos que si se examina atentamente esta cuestión, se cae en la cuenta de que se confunde la facultad de mandar, de imponer, con el impuesto mismo; en realidad, éste es producto de aquélla y lo que se manda o impone es la contribución; de acuerdo con este sentido, el impuesto viene a ser la diferencia específica y no el género próximo. Pero desde otro punto de vista, el impuesto tiene una connotación precisa; es decir, se trata de un concepto general que se encuentra adscrito a un específico quehacer humano: precisamente la Ciencia Jurídica, en la cual constituye la tipificación de la contribución.

De lo que llevamos expuesto se puede desprender el por qué dijimos más arriba que el impuesto es una modalidad de la contribución; no obstante, es incompleto; en virtud de ello diremos que el vocablo contribución no se refiere a un sólo medio de aportación sino a toda clase de ella; o sea, trabajo, bienes y dinero. Pero cabe agregar que la contribución es un fenómeno social que se ha observado a través de toda la historia de la humanidad, lo cual no sucede con el impuesto en estricto sentido. Lo que hoy conocemos como impuesto surge con motivo de las nuevas condiciones espirituales y materiales que se presentan a partir del Renacimiento, y que comprenden, desde luego, la economía monetaria y el Estado Moderno. En otras palabras, y desde este punto de vista, el impuesto es un concepto histórico como lo son gran parte de los conceptos de las Ciencias Sociales, los cuales, en virtud de que cambia el objeto a que hacen referencia, es indispensable volver a definirlos para que puedan comprender esos cambios; pero cuando esto no es posible dado la propia significación, dejan de tener vigencia y sólo sirven para denotar formas de vida pasada. Con el impuesto sucede lo otro, pues sus actuales características surgen tras una evolución social; y una de ellas se refiere a que consiste en una aporte-

tación en dinero; además, esas características —más adelante nos referiremos a ellas en forma detallada— lo hacen distinto de cualquier otro que se haya exigido en otras épocas históricas. Es decir, el impuesto denomina a una de las formas de contribuir, o sea, la contribución en moneda.

Por último, casi todos los tratadistas modernos al definir al impuesto nos dicen, ya sea explícita o implícitamente, que una de las características del impuesto es la de consistir en una aportación en dinero, con lo cual excluyen cualquier otra clase de aportación dentro de tal concepto.

Sin embargo, por motivos de orden económico nacional e internacional, en ciertos Estados contemporáneos se exigió y se exige algunos impuestos en especie. Sin ir más lejos citaremos el caso del Estado Mexicano, en el cual por la Ley de Impuestos y Derechos relativos a la Minería de 30 de agosto de 1934 (artículo 8º, incisos B. —párrafos sexto y séptimo—, y E —párrafo quinto—) se ordena que el pago del impuesto de Producción sobre el Oro y el diez por ciento adicional, se efectúe en especie; y se le otorgan facultades a la Secretaría de Hacienda para exigir en especie el pago del impuesto sobre la Producción de Plata y el correspondiente adicional; así mismo por lo que hace a la Producción de Cobre y correspondiente adicional cuando se trata de barras impuras. En rigor, se trata de casos excepcionales a pesar de que la definición que ofrece el Código Fiscal de la Federación (artículo 2º) sobre el impuesto, diga que se trata de una prestación en dinero o en especie. Cabe agregar, que en los casos indicados el monto del impuesto se calcula en relación a la moneda nacional.

Para terminar, es necesario decir que el término finanzas —empleado para sustantivar a la Ciencia que se ocupa de estudiar los medios por los cuales el Estado y otras entidades públicas obtienen los recursos económicos necesarios a su subsistencia y funcionamiento, y la inversión de los mismos, es decir, la Ciencias de las Finanzas—, hace alusión a cuestiones pecuniarias y al manejo de las mismas. Uno de los capítulos más importantes de dicha Ciencia, está dedicado al estudio de los impuestos por constituir éstos los recursos económicos por antonomasia del Estado, el cual los emplea para cubrir los gastos que implican las satisfacción de las necesidades colectivas. O en otras palabras, "no hay una sola actividad funcional del Estado que no ocasiona un gasto. La obtención de los recursos con que se han de cubrir estos gastos conduce, necesariamente, al estudio de los impuestos, ya que en la organización financiera de los Estados son ellos modernos que en la organización financiera de los Estados Modernos son ellos los que constituyen la principal fuente de su tesoro". (1)

(1) Dr Alejandro Rufo. Op. cit., Tomo II, pág. 7.

## CAPITULO SEGUNDO

### *Antecedentes de los Sistemas Impositivos*

El licenciado Ernesto Flores Zavala, afirma que "los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la Ciencia de las Finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto"... "indudablemente que gran número de los gravámenes actualmente existentes se encontraban en germen en las prestaciones que exigían los señores feudales". (1)

No estamos completamente de acuerdo con esta opinión. Ella está expresada en forma tan general que no deja de contener cierto grado de verdad, pero también tiene su grado de error. Si tomamos esa opinión en el sentido que expresa al final, o sea, de que ciertos gravámenes feudales al evolucionar con el ritmo del progreso social han dado lugar a determinados impuestos actuales, esto, desde luego, es verdad; pero si les atribuimos a esas exacciones el significado de ser los antecedentes remotos de los sistemas impositivos contemporáneos, entonces, indudablemente se incurre en un error.

En realidad, estos sistemas nada tienen que ver con las relaciones tributarias que existían entre los señores feudales y sus vasallos colonos y siervos. Ellas son producto de un mundo distinto del actual por lo que hace a su estructura económico-social y espíritu rector.

La doctrina política que informa a los sistemas tributarios modernos, los principios éticos, económicos y jurídicos que los rigen, la finalidad por excelencia que se persigue con el producto de los impuestos, así como su fundamentación, todo ella, es ajeno totalmente a los gravámenes que percibían los señores feudales.

Los antecedentes más cercanos del impuesto moderno, creemos que se encuentran a partir del Renacimiento y los remotos en otra fuente distinta de la señalada por el citado autor.

Vamos a ahondar un poco en nuestra opinión. Por lo pronto tenemos que las exacciones señoriales eran arbitrarias y tenían un sentido de servidumbre, o sea, que los individuos que estaban sujetos al pago de ellas, pertenecían a aquel *status* cuya obligación era la de ocuparse de los trabajos indignos de la posición social que el señor ocupaba.

(1) "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Pág. 21.

Los siervos y los colonos más que los vasallos —estos tenían en realidad una situación privilegiada—, estaban obligados al pago de la mayor parte de los gravámenes que entonces se percibían. Los citados en primer lugar carecían en forma efectiva de derechos y salvo raras excepciones, estaban condenados a permanecer en la situación social que de antemano se les había asignado.

El derecho de exigir esas exacciones tenía su fuente en la moral y en la organización jerárquica de la sociedad medieval. Se cumplía con ellas, por medio de prestaciones adecuadas a la economía territorial y familiar que por entonces privaba. Henri Pirenne dice: "Cada siervo, cada poseedor de mansus debe determinada cantidad de jornadas de trabajo y de productos naturales o fabricados por él: trigo, huevos, patatas, pollos, corderos, cerdos, tejidos de cáñamo, de lino o de manta. A esto se añade algunos denarios, pero en proporción tan insignificantes que no logran impedir que la economía domínial sea una economía natural". (1)

El patrimonio del señor era el mismo feudo; es decir, no existía una distinción entre ambos. Esta indiferenciación radicaba, en principio, en el hecho de que el señor era el dueño de la unidad territorial y social que era el feudo; en virtud de los rudimentarios servicios monopólicos que proporcionaba y por que los gravámenes exigidos no tenían el carácter de públicos; es decir, el señor los percibía en provecho propio.

Tales hechos, aparte de hacer imposible la distinción que más tarde se haría entre el patrimonio del Estado y el que pertenece al individuo o individuos que son sus funcionarios, impedían la creación de los elementales principios de administración que rigiesen los gastos e ingresos, pero que además no eran necesarios. Y si es cierto que los señores feudales imitaron, en todo lo posible la administración establecida por los monjes en sus dominios —éstos fueron modelos de buen administrar—, nunca llegaron a estar a la altura de los ejemplos, a pasar de que ambos dominios tenían como base la misma estructura económico-social. Pero es necesario advertir que la Iglesia es la verdadera institución social de la época y por lo mismo, los diezmos y otras percepciones que se le abonaban y el producto de sus bienes, tuvieron dentro de ciertos límites un sentido público.

En realidad, la contribución no fue fija ni tampoco general; y su naturaleza consistía en ser una remuneración, que se daba al señor por el uso de su tierra, de su lagar, de su molino, etc., etc.; por la protección que dispensaba y por la justicia que impartía; y por ser el jefe tradicional de los habitantes del feudo.

Esto nos lleva a considerar que las exacciones medievales tenían

(1) "Historia Económica y Social de la Edad Media". Cuarta Ed., pág. 110. Fondo de Cultura Económica.

el carácter de contraprestaciones y productos, y nos permite afirmar que lo distintivo de ellas es el de integrar un régimen de tasas o derechos y productos, mas no de impuestos. En virtud de que son las formas más fáciles de obtener recursos tanto por un simple particular como por otra entidad, se explica que los señores feudales recurrieran a ellas. Pero además, la economía natural que privaba en los dominios produjo tales relaciones tributarias.

Cuando los señores feudales dejan de prestar los servicios que hemos mencionado *grosso modo*, así mismo de desempeñar el papel de jefes tradicionales de la sociedad, las exacciones que aun perciben se tornan odiosas: son vistas como simbolo de privilegios indebidos, de opresión y de injusticia tributaria. Ya en la Edad Media, con referencia al cobro de algunos peajes que solamente representaban la tradición y cuya exigencia se fundaba en forma exclusiva en el derecho de imposición derivado del *status*, los burgueses dijeron que "eran malas costumbres".

Así pues, las percepciones señoriales, eran, insistimos, en su mayor parte tasas o derechos y productos cuya obligatoriedad se fundaba en la especial organización político-social de ese entonces. Esta naturaleza de los recursos y forma de obtenerlos, son propias de la organización feudal que por estar demasiado circunscritas a las condiciones materiales que las originaron no pudieron ir más allá de su época. Afirmar lo contrario, es concebir lo particular, lo entrañablemente anejo de una organización social y económica y que por serlo deja de tener vigencia al mismo tiempo que ella, como algo sin nexos de ninguna clase con la especial situación que le dió vida.

Pero la "Edad Media es una edad esencialmente antinómica" (1). Al lado de una economía natural, empieza a gestarse una economía monetario, producto ésta del comercio e industria incipientes; dentro del *status* comienzan a brotar los elementos que harán que la sociedad medieval tenga un grado mayor de flexibilidad; más tarde, cuando florezcan una y otras gracias a la obra social de factores que también germinaron en la Edad Media, ésta ha mucho tiempo que pasó para siempre y sólo quedarán como recuerdo de ella, islas dispersas aquí y acullá, así como cuando tuvo pleno vigor existieron dentro de los feudos islas privilegiadas desde los puntos de vista económico, jurídico y político, los cuales las hacían ser un mundo aparte de cuanto las rodeaba; tales fueron: las ciudades y las villas nuevas.

Y así, fué posible que surgiese, frente a la masa de siervos y colonos, la actividad económica, jurídica, administrativa y política de los burgueses, en la cual creemos que se puede hallar una de las fuentes más remotas de los sistemas impositivos modernos. También creemos

(1) F. Pi Margall: "Estudios sobre la Edad Media". Pág. 11.

que otras fuentes de éstos, se hallan en la actividad política y administrativa del Príncipe; en la actividad política de la nobleza; y en la doctrina que sostuvo Santo Tomás acerca de los impuestos diciendo que éstos debían ser recaudados por un poder soberano y servir para el bienestar común; en el caso que no tuviesen ese fin, eran injustos y por lo mismo no se estaba obligado a pago. (1)

En un mundo dedicado exclusivamente al cultivo de la tierra y de organización social cerrada, son los burgueses con su espíritu innovador y actividad revolucionaria, los que en mayor grado cooperaron para transformar poco a poco la sociedad medieval.

Ellos fueron quienes en un tiempo poco propicio a la libertad y seguridad personales, lograron conquistarlas, no sólo en beneficio propio sino también de todos aquellos que sin ser burgueses se acogieron al recinto murado de la ciudad o nueva villa.

Como el derecho tradicional no era adecuado al ejercicio del comercio y de los oficios, los burgueses dejan de invocarlo y de recurrir, en consecuencia, a los tribunales comunes para resolver sus conflictos y apelan para ello a los usos creados en sus relaciones económicas. Más tarde, los usos integrarán lo que se llamó *jus mercatorum*, que al principio no fué reconocido por la autoridad, pero que después por la fuerza de las circunstancias, tuvo que reconocer y sancionar. Paralelamente a esta conquista obtienen la autonomía judicial.

Así mismo, reclaman y obtienen de la nobleza la autonomía administrativa de las ciudades que crearon por propio impulso y que organizaron hasta en sus últimos detalles; con tal fin dictan leyes administrativas e imponen los gravámenes necesarios sobre los habitantes de la ciudad para que ésta pueda subsistir.

Y por último, arrancan o negocian con la nobleza u obispos, la cesación de ciertos privilegios, por ejemplo, los peajes, que dificultaban el desarrollo del comercio.

La creación de las ciudades y su consiguiente desarrollo "implica numerosos trabajos de instalación y de defensa a los que deben proveer ellas mismas, ya que las autoridades tradicionales no poseen ni los medios ni el deseo de ayudarlas". (2)

La falta de ambos se explica: a) en virtud de que la nobleza no constituyó, por los hábitos tradicionales de explotación de su riqueza y por el hecho de consistir ésta en tierras, una poderosa por el vo-

(1) "La Escolástica desarrolló después el principio afirmando que el impuesto licito debía ser justificado, no sólo por el derecho de soberanía (causa *efficiens*), sino por un fin de utilidad general (causa *finalis*), por una relación adecuada entre el sacrificio y el resultado útil (causa *formalis*) y de una justa elección de las personas sujetas al gravamen (causa *materialis*)". Citado por Guillermo Ahumada: "Tratado de Finanzas Públicas, Tomo I, pág. 251.

(2) Henrique Pirenne: Op. cit., pág. 59

lumen de los capitales que tuviese a su disposición —siempre se vio precisada a tomar en préstamo de la Iglesia, de los burgueses y judíos, cantidades de dinero más o menos grandes para sortear situaciones difíciles, las cuales fueron frecuentes—; b) porque las necesidades que desde su inicio experimentaron las villas, es algo que estaba fuera de la experiencia de los señores ni era posible su vivencia por ellos; c) porque los burgueses representaban el elemento innovador de la Edad Media y por este hecho la nobleza los ve con recelo no exento de hostilidad; d) la actividad de la burguesía y la resistencia que les presentan a los señores, no son los medios más adecuados para ganarse la simpatía de éstos, pues la primera está en pugna con el sentido de la vida que tiene la nobleza y la segunda constituye un ataque a sus derechos y disminuye las percepciones tributarias; e) la actividad de la burguesía engendró situaciones de hecho y de preeminencia social, las cuales nada tenían que ver con la sangre. El espíritu que la animó, si bien no es exclusivo de la burguesía, si es característico de ella; tal es: el del lucro; y por último, el Príncipe la protegió y con ello en más de una ocasión escapó al saqueo y a la arbitrariedad de los señores.

Debido al estado de inseguridad que por entonces privaba, producido principalmente por la pequeña nobleza, la cual formaba bandas de salteadores de camino y saqueadores de las incipientes villas, la necesidad de más urgente satisfacción que se les presentó a los municipios, fué la erección de sus murallas que pusieran fuera de peligro la vida y los bienes de sus habitantes. Pirenne dice que la construcción de las murallas "fué la primera obra pública que emprendieron las villas"... "a decir verdad, fué para cada una de ellas el punto de partida de la organización financiera". (1)

Los burgueses tuvieron una necesidad permanente de defenderse durante casi toda la Edad Media, los ingresos pecuniarios para hacer frente a los gastos que originaba la satisfacción de tal necesidad, no podía tener como fuente más que los bienes de los individuos residentes en las villas, pues como dice Pirenne "ya que estaban interesados por igual en la defensa común, todos sus miembros —de las villas— tuvieron por igual la obligación de contribuir a los gastos. La cuota de cada cual se calculaba proporcionalmente, y esto es una gran novedad. Vino, en efecto, a sustituir al tributo señorial, arbitrario y percibido en el interés exclusivo del señor, una prestación relacionada con las posibilidades de los contribuyentes y que tenía por objeto la utilidad general, de tal modo que el impuesto recobra su naturaleza pública, que había perdido durante la época feudal". (2)

"Para establecer y percibir el impuesto, lo mismo que para satisfa-

(1) Op. cit. Pág. 60.

(2) Ibidem.

cer necesidades cuyo número iba creciendo al paso que aumentaba la población urbana — construcción de muelles, mercados, puentes e iglesias parroquiales, reglamentación del ejercicio de los oficios, vigilancia de los alimentos, etc.— fué preciso desde un principio elegir o dejar instalarse un consejo de magistrados". (1)

Con las villas nuevas muchos gravámenes señoriales desaparecen y otros como la "talla" y el servicio militar subsisten, pero éstos ya tienen el carácter de públicos, y "el pago de la primera y la prestación del segundo están limitados y reglamentados" (2). Y otros más, aunque se siguen exigiendo, ya no tienen el sentido de servidumbre que en un principio tuvieron.

En realidad, con las ciudades y las villas nuevas comienza la modernidad en materia financiera; la experiencia que se adquiere en este terreno no se perderá, y por la continuidad del progreso social que la Historia demuestra a partir de la Edad Media, jugará un papel importantísimo en la configuración del Estado Moderno.

Cierto es que se podría aducir en contra de la opinión que sustentamos, que el número de los burgueses y las relaciones tributarias que mantenían entre sí y con el soberano, eran ambas de menor volumen si se les compara con la población campesita y las numerosas relaciones tributarias que ésta sostuvo con la nobleza; pero es de hacer notar que la mayor parte de los recursos que el príncipe necesitaba los recaudó de la burguesía y que muchas ciudades —principalmente de Italia, Alemania y Flandes— formaron verdaderos Estados o cuando menos eran bastante poderosas para mantener su autonomía e infundir respeto.

De cualquier manera, las ciudades, ya fuesen independientes políticamente o no, tenían que hacer frente por sí mismas a sus propias necesidades, las cuales fueron satisfechas con los ingresos que proporcionaba la contribución urbana.

El hecho de que la población de las ciudades no tuviese origen noble y sí, en muchos casos, en los siervos libertados o escapados del dominio señorial, da lugar a que los títulos de preeminencia social urbana no se basen solamente en la sangre sino también en la capacidad y riqueza de quienes los poseen. Al finalizar la Edad Media, los burgueses empiezan a adquirir preponderancia económica y social, lo cual les lleva a considerar que la virtud nada tiene que ver con la sangre. El más grande expositor de esta idea es el Dante, y es significativo para el tema que estamos tratando en este capítulo, el hecho que él fuese ciudadano de Florencia.

Ahora bien, si agregamos a lo expuesto, las consecuencias que se derivan tanto de la permanente necesidad de defenderse que experi-

(1) H. Pirenne, Op. cit., pág. 61.

(2) Pirenne, Op. cit., pág. 78.

mentaron los burgueses, como de la administración municipal y de la índole de las actividades que ejercían —el comercio, los oficios, la industria, etc.— que abrió ante ellos un amplio horizonte vital, caemos en la cuenta que la burguesía era lo más capacitada para considerar la tributación desde otro punto de vista, o sea, que ésta pierda para aquella su significado servil, arbitrario y cobre en cambio un carácter público.

De aquí que la administración municipal se organizase minuciosamente; que la distribución de los impuestos fuese general y proporcional, y que de hecho, se estableciera una diferencia entre el patrimonio de la ciudad y el que pertenecía a los magistrados que la gobernaban.

Más tarde los burgueses integraran un cuerpo político que se llamó Estado Llano o Estamento del pueblo. Dicho Estado Llano formó parte de las Cortes, de los Estados Generales o del Parlamento. La función más importante de estos institutos políticos, desde el punto de vista financiero, fué la de discutir y aprobar, en su caso, los ingresos eventuales que solicitaba el príncipe.

En la Ciudad de Florencia, el desarrollo financiero culminó en el establecimiento de los impuestos llamados *estimo*, *catastro* y *decima scalata* —este último, impuesto progresivo—; este impuesto fué utilizado al principio como un instrumento de lucha social por los grupos de patricios que se disputaban el dominio de la ciudad; su vigencia posterior obedeció a motivos puramente fiscales.

A principios del Renacimiento, cuando las ciudades alcanzan su máximo poderío y empieza su decadencia política, las ciudades ilustres de Florencia y Nápoles, en las cuales, como en muchas otras, las finanzas municipales alcanzaron un alto grado de desenvolvimiento, dieron lugar a los primeros frutos de carácter teórico en materia financiera, los cuales fueron realizados por Guicciardini —florentino—, quien sostuvo que el impuesto progresivo tenía, aparte de su función fiscal, otras dos que por sí solas lo justificaban, a saber: la disminución de las desigualdades y constituir un obstáculo a la excesiva acumulación de riquezas; y por Carafa —napolitano—, Palmieri, Guetti, etc.

De todo lo expuesto, creemos que es lícito deducir que tiene mayor relevancia como antecedentes remotos de los sistemas impositivos modernos, la experiencia administrativa y financiera de las ciudades medievales, el significado que en ellas adquiere la contribución y el reparto de ésta en forma general y proporcional. Sin embargo, esto no implica que algunos tributos señoriales, modificados y con un sentido diferente, no hayan sido recogidos por los sistemas tributarios modernos.

Europa, desde el punto de vista político, a partir de Carlomagno, se dividió en pequeños principados y éstos a su vez, en feudos más o menos extensos. Los dueños de estos últimos trataron durante toda la Edad Media de substraerse a la autoridad del Príncipe. Aquéllos con-

sideraban a éste como *primus inter pares*, lo cual se tradujo en materia contributiva, en la negación de la soberanía tributaria del príncipe. La fuerza de las circunstancias hizo que se impusiera a los señores feudales, y que éstos aceptasen no siempre de buen grado, una contribución en servicios personales de carácter especial, cuyo ejemplo saliente es el servicio en los ejércitos del príncipe en calidad de jefe casi independiente con tropas propias y en defecto de éstas como oficiales. De esta clase de contribución nació la célebre frase: los nobles contribuyen a la grandeza del reino con su sangre. En Francia, hasta la Gran Revolución, por los grandes privilegios de que gozaban los nobles, no contribuyeron más que de esa manera.

Los gastos de administración del reino se sufragaban con el patrimonio del príncipe. Era en realidad el único recurso con que se contaba para tal objeto. Como es natural, dicho patrimonio ni era suficiente para cubrir los gastos ni se encontraba sancado; lo cual dió lugar a que se recurriera a los expedientes de las regalías y subsidios. Ambos recursos tuvieron el carácter de complementarios y contingentes.

Las regalías se desarrollaron bastante durante la Alta Edad Media. Consistían en donaciones a favor del príncipe, quien las recibía en virtud de ser dueño y señor de todo cuanto existía en su dominio. Es de señalarse que aun cuando no eran obligatorias, de hecho constituían verdaderas exacciones por las represalias a que daba lugar su omisión.

Los subsidios tuvieron en realidad otra naturaleza. Tenían que ser aprobados por las Cortes, Estados Generales o Parlamento, y se les destinaba a un fin concreto. Posteriormente, este fin se singularizó cada vez más pues los subsidios fueron destinados a enjugar deudas públicas o a costear las guerras. Una vez aprobado el subsidio, se recaudaba en forma de impuestos.

En Inglaterra, en 1215, se impuso por los nobles a Juan Sin Tierra la Carta Magna, la cual por su artículo 14 decía: "No se establecerá en nuestro reino auxilio ni *Scutage* (1) alguno, sin el consentimiento de nuestro común consejo del reino, a no ser que se destine al rescate de nuestra persona, o para armar caballero a nuestro hijo primogénito o bien para casar por una sola vez a nuestra hija primogénita; y aun en estos casos, el impuesto o auxilio habrá de ser moderado". (2) "En el Estatuto de *Tallage non concedendo*, en 1297, bajo Eduardo I, se reproduce el principio en estos términos: "No se impondrá ni cobrará contribución alguna por Nos ni por nuestros herederos en nuestro reino, sin haber obtenido el consentimiento de los arzobispos, obispos, condes, barones, caballeros, pueblo y demás hombres del país" (3). Este con-

(1) "Antiguo impuestos medioevales".

(2) Tomado de Guillermo Ahumada: Op. cit. Tom. II, pág. 714.

(3) *Ibidem*.

sentimiento se otorgó en algunas ocasiones mediante la concesión de privilegios a las clases superiores.

Tanto la Carta Magna como el Estatuto mencionado constituyen en materia político-financiera los primeros e importantes pasos que dió el pueblo inglés, con el objeto de convertir el arbitrario establecimiento de las contribuciones en una actividad legal, propia de los representantes del pueblo y que más tarde florecerá —siglo XVII— con lo que se puede llamar propiamente impuestos modernos.

Los subsidios, que durante la Alta Edad Media se decretan en casos extraordinarios, desde el primer cuarto del siglo XVI, con motivo de la ampliación de los fines del Estado, tienen una mayor importancia como recursos y hay una tendencia a imponerlos permanentemente pues duran, en muchos casos, más tiempo de aquel para el cual fueron decretados. Pero a pesar de ello siguen siendo considerados como fuente secundaria de recursos, mas ya no precisamente contingentes. Sólo hasta el advenimiento del Estado Liberal Burgués es cuando los subsidios se transforman en verdaderos sistemas impositivos, relegando con ello al campo de la Historia las finanzas patrimoniales.

Después de lo dicho líneas más arriba, suponemos que se ha fundamentado, a grandes rasgos, la opinión que sustentamos inicialmente con motivo del tema de este capítulo, o sea, que los antecedentes remotos de los sistemas impositivos modernos hay que buscarlos en otras fuentes distintas a la señalada por el licenciado Ernesto Flores Zavala; pues creemos que aquellos no solamente son un conjunto de impuestos sino también implican principios fundamentales que los rigen, les dan unidad y sentido.

Desde este punto de vista, carece de relevancia el hecho de que algunos impuestos señoriales, subsistan modificados en nuestros días. En realidad, se trata de aspectos puramente particulares dentro de los sistemas tributarios modernos, y que desde luego, pueden ameritar un estudio especial, pero cuyo resultado será siempre relativo.

## CAPITULO TERCERO

### *Definición, Naturaleza y Fundamento del Impuesto*

**Definición.**—Diversas definiciones se han ofrecido sobre lo que sea el impuesto. Citaremos algunas. Por motivos históricos, corresponderá a Montesquieu ser citado en primer término; él dijo que "las rentas del Estado son una parte que da cada ciudadano de lo que posee para tener asegurada la otra, o para disfrutarla como le parezca" (1). En realidad no es propiamente una definición del impuesto, pero lo comprende; esta concepción está bastante lejos de ofrecernos las actuales características del impuesto. Solamente nos sirve para indicar la evolución que ha sufrido el concepto en cuestión.

Adolfo Wagner dice que para definir el impuesto se hace imprescindible verlo bajo sus aspectos político y económico. "Es precisamente por esto que la definición del impuesto debe referirse —agrega—, sea a la relación del impuesto con la materia imponible y al mismo tiempo al fundamento interno de la imposición considerada como categoría de derecho histórico relativo a la prestación de facces de prestaciones, intervenciones e instituciones de cuerpos constituidos". El Doctor Alejandro Ruzo (2) al referirse al problema de la definición del impuesto planteado por Wagner, dice que la opinión de este autor puede desprenderse más concretamente de la etimología que Wagner dá al término impuesto, a saber: "Impuesto, en alemán *steuer*, antiguamente *stuve*, *stior*, originariamente quiere decir cooperación (*Stütze*), prestación. La palabra *aide*, *adjuntorium* equivale a lo mismo en Francia. *Abgable* (tributo), por lo común tiene un sentido genérico, porque implica cualquier pago constante. Así, por ejemplo, los que surgen de la posesión de los bienes feudales o las prestaciones de un hijo al padre por concepto de bienes paternos que ha recibido. Existen, pues, tributos privados, tributos contractuales y tributos impuestos. Impuesto, imposición, coincide con los valores *aufflage*, tributo contributivo y contiene la idea de concurso a los gastos del Estado y el carácter de coerción que le es inherente".

Francisco Nitti define al impuesto de la siguiente manera: "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las

(1) "El Espíritu de las Leyes". Edit. Garnier Hnos. Pág. 306.

(2) *Opus cit.* Tomo II, pág. 20.

necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible". (1)

A. Vitti de Marco nos dice que "el impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios público generales". (2)

Eheberg divide los ingresos del Estado en ordinarios y extraordinarios; de los segundos no nos ocuparemos, mas sí de los primeros a los cuales divide el citado autor en ingresos de economía privada y los que producen las exacciones —entre éstas considera al impuesto—. Define a éstas como las "prestaciones monetarias o de cosas de valor pecuniario que las entidades públicas obtienen coactivamente y por decisión unilateral de las personas y grupos de personas a quienes afectan las disposiciones legales". Más adelante nos ofrece propiamente su definición de los impuestos diciendo: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". (3)

Hugh Dalton dice que el "impuesto es una carga compulsiva dispuesta por autoridad competente" cuya esencia radica —cita al profesor Tausing— en "la ausencia de un *quid pro quo* directo entre el pagador del impuesto y la autoridad que lo percibe". (4)

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º nos ofrece la siguiente definición de los impuestos: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". De modo incidental cabe señalar la gran similitud que existe entre ésta definición y la que ofrece Eheberg. Es muy posible que el legislador mexicano haya tomado en cuenta la obra de este autor al elaborar el Código Fiscal de la Federación. Desde luego, es de alabar al legislador mexicano por la concisión, propiedad y visión que demuestra por la definición que ofrece.

Salvo diferencias que no son notables, y excepto Montesquieu, todos los demás autores coinciden, así como el Código Fiscal de la Federación, en casi todas las características actuales del impuesto. Por este motivo nos vamos a referir exclusivamente a la definición que ofrece

(1) "Principios de la Ciencia de las Finanzas".

(2) "Principios Fundamentales de Economía Financiera". Pág. 109.

(3) Eheberg Boeler: "Principios de Hacienda". Págs. 97, 136 y 160.

(4) "Principios de Finanzas Públicas". Pág. 30.

nuestro Código; es decir, vamos a analizar esta definición, y para ello tomaremos como guía al Lic. Ernesto Flores Zavala, quien lo hace de la siguiente manera:

“¿Qué quiere decir la Ley cuando establece que el impuesto es una prestación? Con esta palabra pretende oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de derecho como contraprestación, y significar, fundamentalmente, que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuestos, no percibirá algo concreto”; ...“el particular debe hacer su aportación económica al Estado porque está obligado a ello, sin finalidad utilitaria inmediata”. El particular “paga sin compensación alguna; por eso la Ley le llama “prestación”.

“Agrega la Ley, es una prestación en “dinero o en especie”. Esto, desde luego, significa que no pueden ser considerados como impuestos los servicios personales obligatorios; el servicio militar, el de jurados, los cargos concejiles, etc., para que la prestación pueda llamarse impuesto debe ser en dinero o en especie, no en servicios”. En efecto, así es. Pero dada la definición que dimos de la contribución tales servicios son comprendidos en ella. Esta es pues una de las limitaciones del impuesto con respecto a la contribución y que para nosotros lo hacen ser una modalidad de ésta. Sin embargo, si esto lo consideramos cierto desde un punto de vista sociológico, no lo es desde un punto de vista jurídico en virtud de que aquí el impuesto cobra una significación propia e independiente; es un concepto general, a cuyas características nos estamos refiriendo, siendo por las mismas la tipificación de la contribución.

Es necesario aclarar que a pesar de que nuestro Código diga que el impuesto también consiste en una prestación en especie, una de las esenciales características contemporáneas de éste, es la de consistir en una prestación en dinero. Tan es así que en nuestro sistema impositivo sólo ciertos impuestos se exigen o se faculta para cobrarlos en especie.

En realidad, al decir el Código Fiscal de la Federación que el impuesto consiste en una prestación en dinero o en especie, el legislador mexicano sólo pretendió darle mayor fuerza legal a esta última prestación en virtud de ser indispensable para proteger debidamente los intereses económico nacionales. Además, es de señalarse que el valor económico de la cantidad en especie que se integre al Estado por concepto de impuesto, está en relación al sistema monetario nacional.

La inclusión de esta prestación en la definición del impuesto, creemos que también se puede explicar como una medida previsora del legislador en virtud de la quiebra de algunos sistemas monetarios. En la época contemporánea tales prestaciones como sistema se han dado aisladamente; como ejemplos podemos mencionar los que en algunos países han pesado sobre los agricultores, y, en nuestro país, el caso

pues en diversas ejecutorias ha dicho que los impuestos están destinados a cubrir los gastos públicos. Citaremos algunas ejecutorias que aluden a este punto.

"Si bien es cierto que el artículo 31, en su fracción IV, de nuestra Carta Fundamental, establece como obligación de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, tanto de la Federación como del Estado o Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, también es verdad que esos impuestos deben aplicarse precisamente a los gastos públicos, o lo que es lo mismo, a los servicios que el Estado debe prestar al conglomerado social". (1)

"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 tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de esos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer exacciones que a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos". (2)

Antes de pasar adelante, debemos precisar qué se entiende por gastos públicos. El licenciado Gabino Fraga, dice al respecto: "Creemos que por gastos públicos debe de entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, quedando por lo tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual". (3)

En Jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se dice: "Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Al establecer la fracción IV la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado o Municipio en que se resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicaran exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados, y los municipales para los de los Municipios; por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un Municipio y extendiera su aplicación a toda la República, indudablemente que contrariaría la Constitución, porque las obras de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los arbitrios municipales". (4)

El licenciado Flores Zavala no se muestra conforme con la opi-

(1) Tomo LXVIII, pág. 1563.

(2) Tomo LXIX, pág. 398.

(3) "Derecho Administrativo". Cuarta Edición. Pág. 433.

(4) Apéndice al Tomo LXXXVI del Semanario Judicial. Primera parte. Vol. segundo, pág. 768.

nión citada en primer término ni con la sustentada por la Suprema Corte de Justicia. Respecto de la primera dice que el Estado realiza erogaciones justificadas y encaminadas directamente a satisfacer necesidades individuales. Por tal motivo —el de ser justificadas las erogaciones indicadas—, nuestro autor implícitamente dice que deben ser consideradas como un gasto público. Por lo que hace a la segunda, dice que no sólo las funciones y los servicios públicos demandan que se hagan gastos, pues existen actividades estatales de índole diversa a aquéllas que también para su realización exigen erogaciones y éstas deben ser consideradas como públicas". (1)

Dicho autor nos dice "que por gastos públicos debe de entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal". (2)

Desde luego, esta opinión es más comprensiva que las anteriores. Si entendemos por atribuciones del Estado la designación genérica de cualquier "tarea atribuida al Estado para que éste pueda realizar sus propias finalidades" (3), es de advertirse que la persecución del fin así como este mismo, se encuentran regulados por la norma constitucional; es decir, en principio y fundamentalmente, toda actividad del Estado es jurídica; los actos materiales que se realicen son consecuencia de la norma que manda la realización de aquéllos. De modo tal, que la satisfacción de una necesidad individual se da en tanto que la hipótesis prevista en la Ley se ha consumado; y asimismo el gasto que se hace con motivo de un deber que se actualiza para el Estado —una indemnización por actos indebidos de los funcionarios— y cuyo derecho correlativo pertenece a un particular, quien exige el cumplimiento del deber a cargo del Estado y éste debe realizarlo, porque así como para los particulares el Derecho rige su conducta, también asimismo rige la conducta del Estado cuando éste es un Estado de Derecho. Sin embargo, desde este punto de vista propiamente no se trata de gastos con motivo de una necesidad individual o de otra clase de casos concretos, sino que se cumple con la Ley cuya hipótesis se ha realizado. En otras palabras, la Ley cuyo contenido se refiere a un gasto, es esencialmente general y abstracta, por este motivo todo gasto que se haga con fundamento en ella no puede ser de otra naturaleza que público, puesto que no se refiere a una situación o caso concreto; es decir, a un gasto individual. Por esto pensamos que toda erogación hecha dentro de los límites que impone la Constitución y la Ley, que es su desarrollo y en cierto sentido su interpretación, es con el fin de satisfacer necesidades generales. Desde este punto de vista, creemos que no se puede hablar lícitamente de gastos hechos con motivo de necesidades individuales.

(1) Opus cit., pág. 226.

(2) E. Flores Z. Opus cit., pág. 227.

(3) Gabino Fraga. Opus cit., pág. 5.

Otra teoría sobre la naturaleza del impuesto es aquella que se denomina impuesto —prima de seguro. Su principal expositor fué E. de Girardin quien dijo: "El impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión y disfrute". Como se nota, esta teoría tiene ciertos nexos con la concepción impuesto-precio parte lo mismo que ésta de las funciones de protección que ejerce el Estado; nada más que ya no es la expresión de un Estado absolutista sino producto de una época de transición político-social.

En realidad, por ella se concibe al Estado como vasta empresa mercantil de seguros; lo cual es inadmisibile. La protección que imparte el Estado es general, independientemente de que los ciudadanos tengan bienes que asegurar; además, como se dijo arriba, la función de protección no es la única actividad del Estado. Y éste, considerado en sí mismo, no es posible confundirlo con una institución mercantil de seguros contra riesgos; tampoco se le puede ver como el dueño o representante de una empresa mercantil de la naturaleza indicada, pues el mantenimiento del orden material y jurídico está muy lejos de corresponder a la esencia de un seguro contra riesgos.

Stuart Mill refiriéndose a las ventajas que los individuos derivan de la protección del Estado, dijo: "Si queremos saber las verdaderas ventajas que los particulares obtienen de la tutela del Estado, debemos considerar quién sufriría más sin esa tutela, y nos persuadiríamos inmediatamente que aquellos serian los más débiles, es decir, los más pobres... Los menos aptos a tutelarse y que necesitan más de la protección del Estado, serian también los que deberían concurrir con una mayor parte de los gastos de la tutela". (1) Pero indiscutiblemente éstos son los que tienen menor capacidad contributiva o no la tiene absolutamente, empero reciben los beneficios de esa tutela.

Stuart Mill desarrollando una idea de Adam Smith, considera al impuesto como un sacrificio que hace el contribuyente al pagarlo. En rigor, tal concepción está vinculada a la igualdad impositiva; por este motivo solamente la apuntamos. Más adelante, al referirnos a la igualdad impositiva haremos incapié en la idea de sacrificio.

Los autores alemanes en contraposición a la tesis liberal sobre el Estado y en consecuencia también a las concepciones liberales de la naturaleza del impuesto —impuesto-prima de seguro, contraprestación e idea de sacrificio— dicen con Schmoller que aquél "no se funda sobre el goce o las ventajas del individuo ni en el seguro que el Estado mantiene sobre las riquezas sino, como dice Stahl, en la subordinación, o como quiere Bluntschli, en el deber del ciudadano como tal", "El derecho de imponer descansaría en el derecho a la obediencia —comenta disconforme Ahumada—, que es potencialmente ilimitada sobre los súb-

(1). Tomado de G. Ahumada.

ditos, y en la obligación que éstos tienen de someterse a la autoridad, descansando tal obligación según las propias palabras de Helferich, en una "relación de soberanía y subordinación". (1)

Tal posición doctrinal se acentúa con Eheberg, quien dice que las tesis liberales "son a lo sumo teorías de tasas... son mecanístico-individualistas y no se inspiran en la noción de comunidad". Agrega adelante, rechazando la idea de sacrificio, que hay que "considerar el deber tributario como un axioma, que en si mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia servir el interés general. El último "fundamento jurídico" del impuesto es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. Así como la nación y el Estado, no sólo en "casos graves" sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo conciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así también, tratándose de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general". (2)

Con referencia a esta cuestión de que nos estamos ocupando creemos que se deben de rechazar tanto las tesis liberales como las extremas teorías estatistas. Las primeras por ser inexactas: no expresan la realidad, tampoco la verdadera naturaleza del impuesto; las segundas, porque en el estatismo del cual son consecuencia, la autonomía individual se ahoga en la total subordinación al Estado y por lo mismo, pertenecen todas las libertades esenciales al hombre, y en particular, no se observan, cuando así conviene al Estado, los principios rectores de la imposición dando lugar con ello a una "tiranía tributaria".

Es cierto que el impuesto constituye una prestación que el Estado exige unilateralmente de los particulares, pero si así es, es por la razón de la necesidad e imprescindibilidad del concurso de aquéllos a los gastos públicos, es decir, a la satisfacción de las necesidades generales de la colectividad; las cuales, como ya se ha dicho, varían en el tiempo y en el espacio. Por aquel motivo, el concurso no puede dejarse a la voluntad de los particulares; se les obliga a prestarlo. Tal obligación nace de una ley, la cual en un Estado de Derecho consulta en su origen la voluntad de los ciudadanos ya sea de manera directa o indirectamente. Pero además, supone un elemento: la capacidad contributiva de los ciudadanos. Cabe agregar con Grizziotti que la imposición "es manifestación unilateral del Estado, pero la norma jurídica y política del impuesto se crea con el concurso indirecto de los mismos contribuyentes y se convalida merced a su aquiescencia o pacífica tolerancia,

(1) Tratado de Finanzas Públicas. Pág. 211 y 212.

(2) Principios de Hacienda. Pág. 161 y 162.

elemento indispensable para la eficaz aplicación de la norma por parte del Estado". (1)

*Fundamento del impuesto.*—La fundamentación del impuesto incide con la naturaleza de éste. Aquella lo mismo que ésta ha dado lugar a una recia polémica. La tarea de fundamentar el impuesto es difícil de realizar por las diversas facetas del concepto. Diversas corrientes ideológicas contribuyen a oscurecer el tema; como ejemplo bastan las tesis sobre la naturaleza del impuesto que se han compendiado arriba. La discusión sobre la naturaleza y fundamento del impuesto está vinculada a la concepción del Estado y fines que éste deba perseguir. En otras palabras, los impuestos se encuentran íntimamente vinculados a la sociedad política que los decreta y exige en atención a los objetivos que pretende realizar; lo cual dificulta el establecimiento de una nítida diferencia entre los impuestos como fenómeno permanente y la especial configuración y naturaleza que les imprime el organismo de decisión y mando de una sociedad. Tanto una y otra así como ese organismo están sujetos a la condicionalidad histórica. Y desde este punto de vista, el fundamento del impuesto, o sea, de la contribución, habrá que buscarlo, en todo caso, en una investigación socio-política.

Para algunos autores, el impuesto tiene varios fundamentos, a saber: ético, político, jurídico y económico; otros como Eheberg, niegan cualquier otro fundamento que no sea el político; otros más, principalmente autores ingleses y norteamericanos actuales, prescinden de cualquier otra consideración distinta de la económica al referirse implícitamente al fundamento del impuesto. Los autores italianos de más renombre se refieren a la causa de la obligación tributaria —o fundamento, como dice un autor mexicano: Ernesto Flores Zavala—, a la cual adelante nos referiremos in extenso, por la importancia que se le concede.

Con respecto al fundamento político ya hemos visto más arriba la tesis de Eheberg así como las correspondientes a otros autores alemanes. Sin embargo, citaremos algunos párrafos de la obra principal de este autor en materia financiera —"Principios de Hacienda"— que creemos aclaran su tesis: "Hasta ahora pocos han negado que el Estado y las demás entidades de derecho público son indispensables para la evolución política, intelectual y económica de todo un pueblo"... "Del conocimiento de este carácter se deduce la necesidad de su existencia, por tanto la de que contribuyan a cubrir las cargas públicas los que son miembros de la comunidad o que participan de ella"... "Ante todo, es preciso formarse una idea clara de que el concepto superior no es el Estado sino la nación; como el Estado es la forma de organización

(1) "Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda".

esencialísima de la nación, ésta debe dar al Estado los medios de realizar sus fines". (1)

Edgard Allix —autor francés— dice: "El Estado es una necesidad histórica y social; tiene que cumplir con un cierto número de fines materiales y morales, que proveer a cierto número de necesidades colectivas; debe mantener la solidaridad nacional entre los individuos presentes, y entre las generaciones actuales y pasadas y, como esta misión entraña gastos, el Estado tiene derecho de hacer concurrir a ellos en nombre de la solidaridad nacional, a todos aquellos que viven bajo su ley. El impuesto simplemente es, pues, un atributo de la soberanía del Estado". (2)

En contraposición a estas tesis, Benvenuto Griziotti ha sostenido que el deber de tributar, antes de ser un deber jurídico-político, es un deber ético. En un alegato sociológico sobre los orígenes de las reglas que rigen la repartición de las cargas de la vida social, nos dice que antes de la coacción nacen las normas éticas de distribución inspiradas por la experiencia, por la moral y la tradición. Es en la familia, tipo sociológico elemental, donde el deber de contribuir a los gastos de la vida en común, encuentra su primera formulación en reglas más o menos precisas que luego, por la natural evolución social, se transferirán, se adecuarán y ampliarán a otros tipos de asociaciones y que más adelante recogerá el Estado en los sistemas impositivos y exigirá el cumplimiento de la contribución por medios coactivos.

Por la importancia que tienen las ideas de Griziotti, aunque en forma particular se refieran a la distribución de la carga tributaria, nos vamos a permitir transcribir varios párrafos alusivos en el fondo al fundamento ético de la contribución.

"Las costumbres o criterios de equidad espontáneamente reconocidos y tal vez transferidos en las leyes, pueden sugerir las reglas de reparto de los gastos en las comunidades temporarias y contingentes: desde la compañía de amigos reunidos para una excursión o una obra común al consorcio de los propietarios, que están asociados para abrir una nueva carretera a través de sus campos, o la unión casual de traficantes, que hicieron contrato con un transporte marítimo de mercancías. Aunque cada uno de los traficantes tenga un contrato de transporte particular, cuando una tempestad de mar obligue a tirar una parte de las mercancías, para salvar la nave, se constituye de hecho una comunión temporaria y contingente entre los traficantes para el reparto del daño, reglada por antiquísima costumbre de mar transmitida por la "Lex Rhodia de Jactu". El daño ocasionado por las mercancías tiradas en el mar no tiene que gravar únicamente a los propietarios de ellas.

(1) Op. cit., pág. 100.

(2) Science des Finances, Pág. 450.

mas debe ser equitativamente repartido entre todos aquellos que reciben una utilidad por el sacrificio sufrido por los otros, mientras están salvados sus propios bienes confiados a la nave"... "En todos estos tipos de asociaciones no se encuentra un poder político superior, que determine los criterios para el reparto de las cargas. Pero, existen sociedades más complejas, que se afirman mediante la conquista de una reglamentación jurídica y que, en cuanto ejercitan un poder de imperio sobre un determinado territorio y un pueblo y son dotados de medios jurídicos de coerción, además de las facultades de influencia moral notadas también en otras asociaciones, resultan los Estados"... "No debemos olvidar que la sociedad, que es de esa manera entidad jurídica pública, es igualmente una entidad moral y que las reglas jurídicas que el Estado fija para establecer el reparto de las cargas, no anula las reglas de reparto de los gastos nacientes de la vida social y que son inspiradas por la experiencia, por la moral y por la tradición; reglas que tienen eficacia práctica a menudo no inferior a la de las mismas reglas jurídicas y que de éstas tienen de común los criterios fundamentales inspiradores, que son siempre principios éticos"... "La eficacia de estas reglas éticas aparece evidente cuando el Estado, al repartir las cargas públicas, se aleja de las directivas que la generalidad de los asociados querían seguir, es decir, va contra el sentimiento ético prevaleciente. Entonces se manifiesta una reacción por parte de los asociados contra la regla jurídica que impone la recaudación no aprobada por la colectividad, y la reacción puede manifestarse en distintos modos y con las protestas y fraudes fiscales y tal vez aun con revueltas políticas" (1). Ejemplo de esto último los encontramos tanto en la revolución de Independencia de los Estados Unidos como en la Revolución Francesa.

Ahora bien, "si la facultad de *imperium* es el medio para crear y realizar la tutela jurídica —dice Ahumada comentando a E. Vanoni—. la causa de esa facultad se apoya en la justificación práctica sobre la que descansa esa relación. En la necesidad de la organización estatal —presupuesto de hecho necesario para la actividad de los particulares— descansaría la causa del tributo". (2)

Corresponde a Grizziotti el hecho de haber trasladado el concepto causa, que pertenece al Derecho Privado, a la Ciencia Financiera. En aquél fué elaborada la teoría de la causa, primero por Domat y luego por Pothie. En este último autor se inspiraron los legisladores franceses del Código Civil Napoleónico. Este ordenamiento jurídico por sus artículos 1108 y 1131, considera como una de las condiciones esenciales para la validez de las obligaciones al concepto causa. El significado de este concepto no es unívoco sino al contrario, de aquí que los comenta-

(1) "Impuestos directos y Reforma Impositiva". Págs. 129 y 130.

(2) Tratado de Finanzas Públicas. Pág. 213.

ristas de esos preceptos del Código Napoleónico hallan discrepado tanto en lo que es dicho concepto como en la función que desempeña en la formación de los contratos. "Sobre estas cuestiones los intérpretes no se han llegado a poner de acuerdo —dice el licenciado Manuel Borja Soriano—. Levy Ullmann hace observar que los autores de más nombre están divididos en dos campos: el de los causalistas y el de los no causalista... Pero hay que advertir que de los causalistas unos sostienen la teoría clásica y otros la teoría moderna". (1)

El Código Civil Italiano sigue al Código de Napoleón pues por sus artículos 1104 y 1119 reproduce los indicados preceptos de aquél. La misma división que se observa entre los autores franceses con referencia a la causa, se hace presente entre los tratadistas italianos. Sin embargo, dada la expresa mención de la causa como uno de los requisitos esenciales para la validez de las obligaciones que hace el Código Civil italiano, los autores causalistas contemporáneos justificadamente han elaborado una tesis sobre dicho concepto; la cual en síntesis es la siguiente: la causa "es la función práctica que caracteriza al negocio jurídico, en cuya garantía el derecho concede al propia tutela". Cabe agregar que para dichos tratadistas el concepto causa es un principio general de derecho. Esto último explica el por qué Griziotti, Ranelletti, Pugliese, etc. han trasladado el concepto causa a la Ciencia Financiera con el objeto de encontrar un fundamento a la obligación tributaria; empero, dicho traslado no se hace en toda su extensión, pues al concepto causa se le imponen límites para poder utilizarlo en la Ciencia Financiera, con los cuales se trata de darle un significado si no completamente distinto al que tiene en el Derecho Privado si más apropiado a aquella Ciencia.

Griziotti toma en cuenta la incertidumbre de la teoría de la causa en el Derecho Privado; pero para él su uso se justifica porque considera "que también las obligaciones de Derecho Público, así como para las obligaciones y para todos los negocios jurídicos de Derecho Privado, que al par de los contratos producen efectos patrimoniales, deben tener un fin práctico que es justamente la causa del vínculo jurídico para que resulte legítima la obligación. El fin práctico respecto a las obligaciones tributarias, consiste en los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de pertenecer al Estado, a la Sociedad o a la economía nacional que el Estado representa". (2) No obstante esta adscripción total a la teoría de la causa del Derecho Privado, Griziotti aclara que la causa de la obligación tributaria se halla en la capacidad contributiva.

Mario Pugliese dice: "La obligación tributaria, como cualquier

---

(1) "Teoría General de las obligaciones". Tomo I, pág. 228.

(2) Principios, etc. Pág. 215.

otra, tiene una causa que justifica, en el sentido y entre los límites que después precisaremos, el cobro al cual están sometidos los patrimonios y las rentas de los ciudadanos"... "Este principio — agrega — sirve para distinguir entre tributos y extorsiones arbitrarias del poder público"... "Desde un punto de vista general, se debe atribuir a ese concepto un contenido filosófico y ético-jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado a cobrar tributos... El hecho de afirmar la existencia ética para el Estado, los ciudadanos y las clases sociales, de que toda obligación tributaria deba encontrar su justificación en la capacidad del ciudadano para contribuir a las cargas públicas y las utilidades particulares y generales que cada uno deriva por el hecho de pertenecer al consorcio civil, no significa afirmar "concretamente" un principio transformador, sino poner como base y fundamento del fenómeno del impuesto la "justicia tributaria", que es la justicia distributiva y conmutativa que debe regir el gobierno de los Estados y de los pueblos"... "En este sentido el concepto de causa tiene verdadera función de principio general de derecho tributario, y resulta ser relevante y eficaz también en el terreno práctico, no tanto porque deba contraponerse o sobreponerse a la ley positiva, sino por indicar un criterio directo y fundamental, a las personas que estén al frente de la aplicación o que quieran interpretar las leyes tributarias"... "Desde un punto de vista más particular, no es sino la relación de los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la *ratio legis* o, mejor dicho, la justificación de esa relación que necesariamente debe subsistir para que una obligación tributaria pueda nacer válidamente"... El concepto de "causa de la obligación tributaria" tiene, pues, un valor real y un sentido jurídico real, ya sea desde el punto de vista científico, ya sea desde el práctico técnico, de manera que se justifica su colocación entre los elementos constitutivos de la obligación misma, entendiéndolo siempre, en lugar de un elemento de causalidad específica o de un principio desde cualquier aspecto conmutativo, como un concepto general ético y jurídico que dirige el desarrollo del fenómeno del impuesto en su más amplia significación" (1).

A pesar de las limitaciones que Pugliese impone al concepto causa para poder utilizarlo en la Ciencia Financiera, y en particular en el Derecho Financiero, no deja de ser un elemento perturbador en estas disciplinas, pues ocasiona confusiones en virtud de que no es posible olvidar su origen y su poca precisión. Cabe agregar que el concepto causa en la Filosofía tiene asignada una precisa función en el conocimiento de los objetos; se dice en ella que solo es posible conocer un objeto siempre y cuando se estudie bajo las distintas causas que los deter-

(1) "Derecho Financiero", págs., 109, 113 y 114.

minan; las cuales son: causa eficiente, causa final, causa formal y causa material. Pero aún aquí el concepto y el método son discutidos.

Su uso por los tratadistas italianos citados se explica por la razón apuntada más arriba. Pero es necesario decir en abono de dichos autores que para ellos es una verdadera preocupación encontrar el fundamento de una obligación que a primera vista parece como un tanto cuanto arbitraria; es decir, sin justificación. Por ello tratan de rodearla de garantías, tanto en su nacimiento como en su cumplimiento, en beneficio de los contribuyentes; pero creemos que hay cierto olvido acerca del otro sujeto de la obligación que es precisamente el Estado por hacer recaer su atención en el sujeto pasivo. Aquél y el régimen jurídico al cual encuentra adscripto, son quienes en realidad le dan a la obligación tributaria la especial característica que la diferencia de cualquiera otra obligación, máxime si tomamos en cuenta que su cumplimiento es necesario para que el Estado pueda desarrollar su actividad.

El concepto causa pertenece plenamente al Derecho Privado, y el hecho de que en el Código Civil italiano, así como algunos otros Códigos Civiles de países distintos, se le asigne un papel determinante en el nacimiento de las obligaciones, y además se le considere por algunos tratadistas como principio general de derecho, no justifica de ninguna manera su uso en relación a la obligación tributaria ni aun imponiéndole limitaciones como hace Pugliese, por las cuales le da un contenido restringido. Sin embargo, esto hace que contribuya un poco más a hacer incierto su significado, y el papel que desempeña en el nacimiento de las obligaciones.

Encontrar la causa —o fundamento— de la obligación tributaria en la capacidad contributiva en relación a las utilidades —generales o particulares— que se derivan por pertenecer al consorcio civil, es suponer en el fondo el acaecimiento de un hecho o un acto celebrado entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación tributaria y que actualiza y fundamenta la obligación correspondiente. Pugliese hace mención expresa de un hecho, o sea, el hecho de pertenecer al consorcio civil; pero lo toma como un elemento justificativo y no como el fundamental de la obligación de contribuir, pues el Estado como representante de la sociedad exige de los miembros de ésta la contribución necesaria para su mantenimiento y desarrollo en tanto que éstos pertenecen de alguna manera a la sociedad que representa. Desde este punto de vista, la obligación tributaria se tiene en tanto que se vive en sociedad, y se exige por el Estado en tanto que es representante de ésta.

En cuanto a la capacidad contributiva, bajo este punto de vista, viene a ser la medida de la obligación de contribuir, más no uno de los elementos justificativos de la obligación tributaria. El Estado la determina en función de los recursos que cada quien tiene y en relación a los recursos que son necesarios para financiar los gastos públicos. Por

lo que hace a las utilidades o beneficios que cada uno obtiene, éstos son de tal manera relativos por la estimación que en cada caso individual se hace, que por ello no es posible tomarlos como otro elemento justificativo de la obligación de contribuir.

Pugliese en realidad parte del principio práctico de que en toda obligación —así sea pública— existe un fin por alcanzar, de manera independiente y através de ella por los obligados. En otras palabras, se considera que no es posible que una persona se obligue a algo sin tener un fin o motivo que la determine a ello. Pero esto es ver al impuesto como el objeto mediato de un contrato celebrado entre el particular y el Estado o como donación privada o como producto de un hecho jurídico; es decir, ver al impuesto desde el punto de vista del Derecho Civil, lo cual es inadmisibile dada la naturaleza de este concepto.

Independientemente de la incertidumbre que existe sobre lo que sea el concepto causa y función que desempeña en la formación de los contratos, lo cierto es que dicho concepto, entendido en el sentido de la jurisprudencia francesa o según las teorías de Bonnacase y Duguit, entraña un grado más o menos atenuado de intervención estatal *a posteriori* en los contratos privados con el fin de proteger más que el interés individual, los intereses de la sociedad, pues precisamente en función de la causa que generó el contrato entre los obligados por él, el Estado declara la validez o invalidez de aquél; por ese acto de conocimiento estatal se trata de revisar lo que en el fondo se persigue por las partes contratantes o por la obligación contraída y su realización. Pero en el caso de la obligación tributaria, es clara la intención, el motivo o fin determinante: es la forma para dotar de recursos económicos al Estado para el desarrollo de su actividad legal; asimismo se trata de la necesidad de tales recursos económicos, los cuales deben ser exigidos y entregados si la sociedad debe subsistir y desarrollarse. Por estos motivos consideramos que no debe hablarse de causa de la obligación tributaria.

En rigor, sólo con referencia a las obligaciones de Derecho Privado cobra importancia relevante el concepto causa, pues en ellas se da el hecho real de que una obligación que aparentemente es lícita, puede no serlo por la causa que la determinó; lo cual nos indica que la obligación que nace de un contrato o de un acto unilateral no es válida *juris et de jure* sino *juris tantum*. Pero con la obligación tributaria no sucede otro tanto; ella, desde este punto de vista, es por esencia válida. No es posible admitir con referencia a ella un examen tendiente a saber de su validez, puesto que nace de la ley; es decir, la obligación tributaria es válida desde el momento en que una situación individual coincide con el hecho que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Cuando un particular impugna un cobro tributario, el tribunal

que conoce del caso no examina si es válida o no la obligación tributaria en virtud de que esta es lícita de por sí, sino la licitud del cobro concreto que se pretende hacer por parte del Estado en relación a los presupuestos jurídicos que lo generan. Por estos motivos, —expuestos inmediatamente como aquellos que se apuntaron líneas arriba— rechazamos el uso del concepto causa en la Ciencia Financiera.

“En realidad —dice E. Flores Z.—, el único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación o fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero. Estas tareas o atribuciones, ...dependen del pensamiento político dominante en la colectividad. Esto significa que si el Estado desarrolla atribuciones que corresponden al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios estará en principio justificado, pero no lo estará en el caso contrario. No habrá entonces de limitarse la investigación del fundamento del impuesto, a constatar la existencia de la necesidad económica por parte del Estado, sino que deberá extenderse a determinar si esa necesidad corresponde a una atribución justificada de acuerdo con el criterio político, jurídico y filosófico de la colectividad”... “En conclusión, el fundamento de la obligación tributaria se encontrará en las atribuciones del Estado que requieren para su realización medios económicos, que se obtienen principalmente a través del impuesto”.

En apoyo de su tesis, este autor, transcribe una ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice: “La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios económicos para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere”. (Tomo XXXIV, pág. 1360. Tomo VII, pág. 84. Prontuario).

## CAPITULO CUARTO

### *Los Principios Teóricos de los Impuestos.*

*Introducción.*—Los principios que hoy informan a los impuestos por cuanto a su creación, monto, fijeza, distribución y recaudación, son por su formulación teórica bastante modernos. Desde que los impuestos se establecen en forma permanente, se advierte una corriente de ideas tendiente a encontrar reglas que los rijan en los aspectos citados arriba. La importancia que tienen para sufragar los gastos públicos, su cuantía, la forma de derramarlos y de recaudarlos de la población sujeta a tributo, exigió de manera apremiante que se investigue su naturaleza. el título del Estado para cobrarlos pero principalmente su distribución entre la población. Adelantándonos un poco en la exposición, diremos que de todos los principios formulados resalta por su singular importancia, el principio de justicia que debe regir la distribución de los impuestos, o como dice un autor inglés —Dalton—: "La distribución de la carga impositiva desde el punto de vista de la equidad". (1)

Corresponden a Adam Smith, en su libro "Wealth of Nation", formular coherentemente antes que cualquier otro autor, la serie de principios que deben regir a los impuestos. Hoy dicha formulación no tiene el asenso que en su época tuvo. Smith es duramente criticado por su concepción de la naturaleza del impuesto; él se inclinó a sostener que el impuesto es el precio de las ventajas o beneficios que se obtienen por la protección que imparte el Estado; pero principalmente es criticado por el espíritu que informó a toda su exposición sobre los impuestos y en particular por la distribución proporcional de éstos. Se le critica, además, desde el punto de vista de la originalidad, pues se dice que las reglas que él formuló no le son propias sino que las desprendió de las "Memoires de Moureau de Beaumont concernant les imposition et driots en Europe" y de la "Formation et Distribution de las richesse" de Turgot. Independientemente de que esto sea verídico o no —indudablemente son incidentes desagradables cuya importancia es solamente crudita—, el hecho es que Smith las acuñó con precisión ejemplar y las lanzó al mercado intelectual enmarcadas por la doctrina social y económica que, en este último aspecto, también él formuló coherentemente: el Liberalismo.

*Clima que los hizo posibles.*—Creemos que esas reglas o principios

---

(1) Principios de Finanzas Públicas. Pág. 99.

no es posible comprenderlas en todo su significado y alcance sin una previa exposición sintética del clima espiritual y material que de manera determinante influyó en su plasmación. Ello nos induce a diferir su transcripción lo cual haremos más adelante.

Desde luego este clima lo constituye, por una parte, las ideas liberales de la burguesía occidental —principalmente la inglesa—, y por otra, el pujante desarrollo del capitalismo moderno que es concomitante de aquellas y guardan entre sí una estrecha relación, a tal grado que son inexplicables las unas sin el otro y viceversa.

La burguesía inglesa del tiempo de Smith, en la lucha por sus intereses e ideas, ha librado y ganado las batallas más importantes para conseguir: la libertad de conciencia, la libertad de enriquecerse según las facultades de cada quien, que el Estado legalice su actuación no sólo por lo que hace a su gestión administrativa sino también por lo que respecta a las relaciones que mantiene con sus súbditos; y lo que es más importante, ha conquistado el derecho de compartir el poder político con la nueva nobleza. En el Continente no pasa otro tanto, aun cuando pronto la burguesía francesa hará lo mismo que la inglesa.

La actividad desplegada por esa clase —la burguesía— para obtener la conquista del poder político, tuvo que ser continua desde el Renacimiento hasta la Revolución Francesa, aprovechando cada coyuntura histórica para irse realizando gradualmente como clase dominante económica y políticamente.

El fenómeno económico y social denominado capitalismo moderno, aparece en forma incipiente a fines de la Edad Media como eminentemente comercial y sólo incidentalmente como financiero e industrial; se convierte en preponderantemente financiero e industrial por la actividad y espíritu de lucro de la burguesía, así como por las nuevas condiciones materiales que se dan a partir del Renacimiento, la aparición del Estado Secular y las revoluciones consumadas en la propiedad territorial, agricultura e industria.

Para que la burguesía adquiriese el poder económico y por ende el político, fué necesario que transformara la sociedad. En este empeño que dura tres siglos, lucha en contra de la concepción que de la riqueza y de los medios para adquirirla se tenía en la Edad Media. Divorció a la Iglesia de la sociedad y del Estado. Confina a la religión, que durante la Edad Media impregnó a toda la vida social e individual, al plano de la conciencia personal —llega a considerarla al final de esta lucha, exclusivo problema de conciencia—, con lo cual establece la independencia espiritual de los individuos. Divorcia a lo económico de la teología y de la ética. Consagra la utilidad económica como fin válido por sí mismo y mira a los medios para adquirirla con indiferencia y sólo los considera como buenos cuando dan como resultado aquella.

La sanción religiosa en este terreno, la reemplaza por una puramente secular que bien vista es el fracaso con sus anejos sociales.

Es de enorme importancia para la madurez de la nueva actitud mental que aparece en el Renacimiento y que tendrá su florecimiento en el siglo XVIII, los descubrimientos geográficos, científicos, filosóficos; la creación de nuevos instrumentos y técnicas aplicables a la industria, y a la agricultura. Como consecuencia de todo ello una profunda crisis invade el conocimiento humano; las antiguas geografías, astronomía y metafísica dejan de tener validez, pero aún no se había forjado el nuevo habitáculo espiritual del hombre. Esto lleva a replantear los problemas filosóficos de una manera antes desconocida que traerá como consecuencia la vigorización del individualismo que hace su aparición en el Renacimiento. En esta época la adquisición del conocimiento se hará depender cada vez más de la experiencia, de la investigación, de la constatación de los hechos, en una palabra, de la observación de la naturaleza.

Esta crisis que invade el conocimiento es parte de una crisis de amplias proporciones sociales. Roma deja de ser la rectora social por excelencia; la República Cristiana se escinde en un mosaico de Estados y Señoríos independientes unos de otros. El individuo despliega una actividad nunca vista; existe una superabundancia de energía y esta se derrocha en empresas de la más diversa índole, primando las de carácter aventurero. El individuo empieza a sentirse libre, pues ya no se siente difumado y transubstanciado en el todo de la sociedad jerarquizada; empieza a darse cuenta que es un problema en sí mismo. La ebriedad de desbordante poderío y creación que es el hombre del Renacimiento, tiene salida en la aventura, en los inventos y en el nuevo arte dignificador del cuerpo humano. La circulación de la riqueza que durante la Edad Media fué en realidad insignificante, se acentúa por el rechazo que empiezan a sufrir las reglas que la iglesia mantenía en materia económica, lo cual da lugar a una mayor acumulación de capitales; de este hecho, surgen los grandes financieros que viven espléndidamente de los empréstitos públicos y los grandes comerciantes y comerciantes-empresarios.

Este nuevo espíritu, con acusadas características sensuales y económicas, irá barriendo poco a poco con los obstáculos y privilegios que se oponían a su triunfo. Cuando esta marea cabalmente se cumple —principios del siglo XIX— el individuo se encuentra en posesión de un "sentido de dominio sobre el universo, nuevo a la vez en profundidad y aspiración". (1)

*Ideas sobre el Estado.*—La aparición del Estado secular como entidad política substantiva, es un fenómeno también importante para

(1) Harold Laski: "El Liberalismo Europeo".

la configuración posterior de la sociedad desde los puntos de vista económico, jurídico y político; pues agrega un punto de desquiciamiento social y moral a la época y ayuda a la secularización de la riqueza, a la cual tratará más tarde de incrementar. La lucha que el Estado entabla con la Iglesia con el objeto de adquirir su separación, tiene como resultado con respecto a él, la formulación de diversas doctrinas políticas de las distintas facciones en lucha, las cuales, en último término, se sintetizarán en la concepción del Estado contractual que es el arma que utilizará la burguesía para reclamar participación en el negocio político.

Como decimos arriba, el nuevo fenómeno político, el novel Estado es observado; es materia de discusión; sus títulos de entidad soberana, se examinan al calor de la lucha religiosa, producto de la Reforma. El problema que por entonces se plantea queda reducido a compaginar el orden con la libertad concienical. De la disputa radical de los diversos credos religiosos que amenazaban destruir la sociedad, surge la posición intermedia que proclama por un lado la tolerancia y por el otro el establecimiento del orden fundado en el Estado con lo cual se afirma éste como independiente de la Iglesia.

Vibran como notas aisladas en el espíritu de los contemporáneos de esta lucha ideológica, los mensajes políticos de Maquiavelo, primero y, más tarde, de Hobbes. Aunque ninguno de estos mensajes es aceptado francamente, siempre estarán presentes y persistirán como concepciones eminentemente seculares del Estado. Ambos escritores se anticiparon a su tiempo; queremos creer que no por la doctrina sustentada sino por la forma cruda y desembozada de exponerla. Bodin con su doctrina de la Soberanía, pone punto final a la discusión sobre los títulos de poder político independiente del Estado, hecho lo cual, en adelante ya nadie tomará en serio la supeditación del Estado a la Iglesia.

Pero los resultados de esa lucha política-religiosa, además trae como consecuencia una especial postura del individuo frente a la religión y al Estado. Por un lado se encuentra libre para fojar su destino en la tierra y aspirar dentro del credo religioso que ha adoptado a la bienaventuranza, y por el otro, mira como instrumento social de orden al Estado, cuyo fundamento de poder lo encuentra en un contrato que el pueblo ha celebrado con el príncipe para la administración de aquel; el ejercicio de este poder no debía ser arbitrario; caso de que lo fuese el pueblo tiene el derecho de rebelarse. Por lo que hace al origen del Estado se rechaza toda explicación teológica y se le explica racionalmente como el resultado de la asociación de los hombres en estado de naturaleza, es decir, libres de todo vínculo de sumisión, pero la cual llegó a un punto en el que se hizo necesario un cambio

para el mantenimiento y desarrollo de la vida humana dentro de un orden civil, cuya garantía de realización se delega en el príncipe.

En este orden de ideas, pero con un sentido extremista tanto por el punto de partida como por su consecuencia, es clásico el pensamiento de Tomás Hobbes de Malmesbury. Cuando él escribió su obra fundamental —“El Leviatán”—, la guerra civil en Inglaterra se encontraba en su apogeo, la cual se distinguió por su crueldad y destrucción. En dicha obra, él concibe la condición natural del hombre como un estado de guerra de todos contra todos, cuyo resultado es que el hombre viva en constante terror inspirado por su propio congénere: *Homo homini lupus*; para terminar con este período anárquico los hombres tuvieron que asociarse, creando en esa forma el Estado, cuya función primordial es el mantenimiento del orden, la paz a cualquier precio con el objeto de que el hombre pueda vivir sin el temor de ser muerto o despojado de sus bienes. Por esto él siente y proclama la necesidad de un gobierno que tenga un poder absoluto para imponer el orden y de esa manera “la alegría de vivir” de todos los hombres fuese posible.

Para la burguesía nada había por entonces más valioso que el orden y la tolerancia; por eso apoyó decididamente al nuevo Estado, ya que necesitaba para el desarrollo de su actividad comercial e industrial, un instrumento social responsable de las nuevas condiciones económicas y espirituales; y el Estado, por su propio interés, lo representaba. La ingerencia de éste en materia económica, ocasiona protestas aisladas de parte de la burguesía; sin embargo, tales protestas no tuvieron el fin de conseguir libertad en este aspecto —aún está muy lejana esta actitud—, sino con el de que no se favorecieran demasiado determinadas actividades o regiones en detrimento de otras y a determinados individuos o asociaciones en detrimento también de otras. Pero esta independencia del individuo en materia religiosa y de utilitaria sumisión política, constituye una verdadera revolución.

La aparición del Estado secular trae como consecuencia ineludible la preocupación, que se acentuará cada vez más en sus dos aspectos —recursos y gastos—, por los medios económicos indispensables para desarrollar su actividad; es decir, el problema financiero se hace presente con acusadas características públicas, demandando una urgente solución. Ello inaugura en forma preponderante la imposición de tributos con más frecuencia y por más largo tiempo; se recurre a los empréstitos de las potencias financieras individuales, hipotecándoles para ello los impuestos; o vendiendo éstos con el fin de obtener más rápida y fácilmente medios económicos. El patrimonio de los príncipes ya no es suficiente para sufragar todos los gastos que la actividad del Estado demanda.

La integración geográfica del planeta; la expansión colonial; el

naciente nacionalismo; el sostenimiento de ejércitos permanentes, las armas que éstos utilizan y la nueva técnica militar; el crecimiento de las ciudades y el desarrollo del comercio, industria y agricultura; el papel de contralor único de la sociedad que asume el novel Estado; la necesidad de construir: instalaciones militares, marítimas, canales y caminos; la necesidad de dotar de ciertos servicios públicos a la sociedad y su mantenimiento a sí como la de crear y sostener instituciones culturales oficiales; todo ésto, hace que requiera el Estado y busque con urgencia los medios económicos suficientes para satisfacer esas nuevas necesidades.

*El Mercantilismo.*—Esta actividad dirigida a conseguir recursos se traduce, primero en la búsqueda y acaparamiento de los metales preciosos, y después, en el desarrollo y protección del comercio, industria y agricultura nacionales y tercero, en la lucha por mercados coloniales y su substracción al cambio internacional. Diversos autores de la época y hombres de Estado se ocupan de este problema: tanto unos como otros, parten de la base siguiente: los metales preciosos constituyen la riqueza por excelencia; por lo cual consideran que las naciones son tanto más ricas cuanto mayor cantidad de metales preciosos posean.

Tanto por la necesidad de recursos como por esa concepción de la riqueza así como por la necesidad de impulso y protección que experimentan las burguesías nacionales, el Estado se ve empujado a adoptar una política económica que es conocida en el campo de la historia de las ideas económicas con el clásico nombre de "Mercantilismo".

Creemos que esta política económica es parte de las respuestas que el Estado se vió precisado a dar a los problemas de ese tiempo; se adopta por diversos países, pero en su realización es rica en aspectos y al evolucionar al par del mismo Estado y de las situaciones materiales, cobra nuevos matices; se adapta y se afina a las nuevas condiciones sociales y políticas que se presentan. En uno de sus aspectos se puede entender como un esfuerzo tendiente a consolidar el poder político nacional en una unidad decisoria y territorial. En otro como expresión de la vida secular; y en otro más, como respuesta a la necesidad que la burguesía tiene de ser protegida, dirigida y fomentada en su desenvolvimiento económico. Por eso habrá que entender al mercantilismo dentro de la época y situación social que lo originó y a las cuales se encuentra adscripto de manera esencial. Es por esto que cabe agregar que querer ver al actual intervencionismo estatal como un neo-mercantilismo, es falta de perspectiva histórica y olvidar las causas que originan aquél y su sentido especialísimo a las cuales —causa y sentido— fué completamente ajeno el mercantilismo.

A fines de la Edad Media, el mercantilismo tiene antecedentes aislados en Inglaterra y Flandes; cuando llega a su apogeo —Siglo

XVII.— el Estado reglamenta minuciosamente las relaciones de la producción: obtención y transporte de las materias primas, trabajo y distribución de las mercancías, exportación e importación tanto de estas como de aquellas. La base de esta reglamentación se puede encontrar en la decadencia del régimen feudal, en la ineficacia, desuso y rechazo de las normas religiosas que regían la vida social. El mundo que arriba al siglo XVI estaba habituado a ser dirigido colectiva e individualmente en todas sus actividades; pero las nuevas posibilidades materiales que para enriquecerse se presentan a partir del Renacimiento, ya no es posible explotarlas con los antiguos instrumentos — políticos, régimen a que estaba sujeta la propiedad y su translación, explotación técnica de la misma, gremios, normas y actitud mental —, cuyas adscripciones locales, teñidas de un vago internacionalismo, impedían esa explotación en gran escala por los nuevos grupos nacionales. Es decir, vemos a esa reglamentación, por una parte, como expresión de la substitución de dirigente social que asume el Estado; y por otra, como consecuencia de las tendencias económicas y sociales de la burguesía. Sin embargo, esta manera de verla no la agota completamente, pues se halla presente la necesidad económica del Estado, la cual se pretende satisfacer en parte por medio de los impuestos: éstos, puede decirse que constituían la segunda fuente de riqueza del Estado.

La formulación cresohedonística que primitivamente tuviera el mercantilismo, pronto se abandonó. Se afina y se adapta, como se dijo más arriba, a las nuevas condiciones históricas. Se piensa entonces, que la afluencia de los metales preciosos a las naciones que carecen de minas o de colonias en las cuales existen aquellas, se puede lograr obteniendo una favorable balanza comercial en el cambio internacional. Esto trae como consecuencia que el Estado cree, fomente, proteja, la agricultura, las industrias, el cultivo de plantas industriales, la formación de sociedades mercantiles y que regule de manera más intensa la vida económica. Se les fomenta tanto a las industrias como a ciertos cultivos y sociedades mercantiles por medio de primas, subsidios y exenciones de ciertos impuestos; se les protege de la competencia exterior por medio de aranceles elevados y por prohibiciones en la importación tanto de aquellas mercancías que se producen en el país como de aquellos productos propios de la nación; prohíbe el transporte de las materias primas necesarias para la industria nacional así como los productos de manufactura también nacional en barcos extranjeros y por aquellos otros que no tuviesen en cierta proporción tripulación de marinos ciudadanos del Estado; por último, se construyen caminos y canales y se crean instituciones culturales.

Se trata pues, por un lado, de exportar más productos manufacturados e importar menos de esta clase; por otro, dotar a la nación de medios económicos suficientes, de transportes de toda clase y como

una consecuencia, crear medios de defensa y ataque suficientes; por esto último las carreteras y canales, la construcción de barcos y el empeño de que éstos y su tripulación fuesen nacionales, cobran grande importancia, así como los impuestos. Con relación a éstos, aparecen autores que ya se pueden considerar como teóricos en materia financiera, tales como Bodin, Hobbes y Petty. El primero dentro de la corriente de ideas del mercantilismo, se pronunció por una política arancelaria que hoy llamamos proteccionista, pues pedía que gravitasen altos impuestos a la exportación de materias primas y a la importación de artículos manufacturados. Decía además, que los impuestos directos deberían ser establecidos en casos de necesidad; abogaba por los impuestos suntuarios y porque hubiese un catastro o censo para que los impuestos sobre las propiedades reconocieran una base proporcional. Los recursos públicos para Bodin, podían ser obtenidos de 7 fuentes: de los señoríos nacionales; de la conquista de las cosas del enemigo; de las donaciones; tributos de los aliados; impuestos del tráfico comercial del príncipe; impuestos especiales a mercaderes (exportación e importación); e impuestos directos sobre los súbditos. Consideraba que el tesoro del Estado y su manejo así como los impuestos eran los nervios del Estado.

Y por último, en esta adaptación y afinamiento del mercantilismo, se llegó a sostener que la verdadera riqueza de una nación estaba en el trabajo de sus ciudadanos, y que una población industriosa era la mejor de las riquezas que podía tener un Estado.

La reglamentación extrema del comercio, industria y medios de transporte; el impulso y protección de estas actividades; la persecución de una balanza comercial favorable en el cambio internacional; la expansión colonial; el aislamiento de las posesiones de ultramar; así como el fortalecimiento del poder político, trae como consecuencia que Estado se convierta en el interior en un Estado absoluto y que en relación al exterior se torne agresivo.

*El Ascenso político de la burguesía.*—La alianza de la burguesía con el príncipe que tuviera su origen en la Edad Media, se acentúa y favorece a ambos. El príncipe obtiene el completo sometimiento de los grandes señores feudales que aún pretendían retener cierta independencia. La burguesía se ve protegida y gracias al Estado obtiene la tan ansiada paz, necesaria para el desarrollo de su actividad. El Estado ve en la prosperidad de la burguesía la prosperidad de él mismo; por eso la alienta y la protege legislativamente. Uno y otra caminan cogidos de la mano, pero las posiciones que ocupan es la de amo y subordinado. Aún faltaba bastante trecho para que el hombre de negocios establezca en forma indubitable sus títulos para la obtención del poder político, más bien dicho, para compartirlo. En Inglaterra esto último sucede como resultado, primero, de la translación de la propiedad

eclesiástica confiscada por el soberano, a los particulares; segundo, con motivo de las sucesivas revoluciones de 1640-1648 y 1688, y tercero, al impulso cada vez mayor de los cercamientos territoriales, lo cual trajo como consecuencia que se arrojaran de su manera de vivir a toda una clase social: los campesinos, que más tarde irán a engrosar las filas de los obreros libres tan necesarios para la industria.

La primera de las revoluciones indicadas, tuvo por objeto terminar con el absolutismo de Carlos I, cuyo gobierno se tradujo en el agudizamiento del problema religioso, en la arbitraria imposición de gravámenes y en la constante violación de la organización política tradicional. Hobbes, autor de quien ya se hizo mención a propósito del origen del Estado, en la misma obra citada, dice con respecto a la justicia que debe reinar en el Estado, pero más concretamente sobre la distribución de los impuestos, lo siguiente: "Son también parte de la justicia igual los impuestos iguales, más la igualdad de los impuestos no depende de la igualdad de la propiedad, sino de la igualdad de las obligaciones que cada quien tiene con el Estado, por razones de su defensa. De ninguna manera sería suficiente que el hombre trabajase sólo para el mantenimiento de su vida; debe luchar, para asegurar su trabajo... El beneficio que cada quien recibe gracias a tal defensa, la alegría de vivir, es de igual valor para el pobre que para el rico".

No cabe duda que Hobbes, partidario del gobierno absoluto, resalta uno de los motivos de queja más fuertes que el pueblo inglés tenía en contra de Carlos I, pues los impuestos que sobre aquél pesaban, aparte de ser arbitrarios, eran numerosos y su distribución no era proporcional, principio de equidad o de justicia de los impuestos que más tarde acuñará Smith, pero con otro sentido distinto del que por entonces prevalecía.

Con motivo de la última revolución de 1688, denominada "Gloriosa", la burguesía se instala en el poder político y se establece un gobierno constitucional. Por lo que hace a los impuestos, éstos no pueden crearse sin el consentimiento del Parlamento y deben ser distribuidos proporcionalmente entre la población.

Looke, filósofo de esta revolución, da un nuevo sentido al contrato social formulado por Hobbes. Aquél dice que los hombres tienen por naturaleza ciertos derechos los cuales les son inherentes, y ellos son: el derecho a la vida, el derecho a la libertad y el derecho a la propiedad, pero el acento lo hace recaer principalmente en este último derecho, quizá porque le fueron confiscados sus bienes; en virtud de la garantía de esos derechos se crea precisamente el gobierno el cual tiene como límite en el ejercicio del poder la salvaguarda de esos derechos; pasado tal límite se extralimita en el ejercicio del poder, lo cual da lugar a que el pueblo que conserva su soberanía y por ende, el poder de revocar y abolir el gobierno por él instituido, desconozca el contrato

tado, en proporción a los beneficios que derivan de la protección del celebrado. En realidad, esta teoría pretende ser la explicación del Estado limitado, constitucional y guardián de la propiedad, que emergió de la citada revolución.

Con la revolución Gloriosa y el advenimiento de la casa Orange-Naseau, la prosecución de los cercamientos y en enajenamiento escandaloso de los bienes de la corona inglesa; el establecimiento de las industrias en sitios que se hallan libres de reglamentación, lejos de los gremios, sin leyes que asienten la población; y la incrementación del comercio colonial e internacional; con todo ello, en Inglaterra se acentúa la tendencia liberal, principalmente por lo que hace a su aspecto económico.

En el gobierno de esa época existía una corrupción administrativa; y el caer en la cuenta la burguesía inglesa de que la reglamentación, protección y fomento de las relaciones de la producción por parte del Estado, sólo servían para la creación de monopolios oficiales y particulares, y de estorbo a la iniciativa individual, y consciente la burguesía de su poder económico, de que no existía en el mundo de entonces otro país tan industrializado como Inglaterra, solicita y demanda que el Estado se abstenga de intervenir en materia económica y social, que exista libertad de contratación laboral y el libre cambio.

El poder político en este país se repartió entre los latifundistas y los hombres de negocios, o sea, entre la nobleza y la burguesía. Esto quiere decir que los hombres de negocios tuviesen al igual que la nobleza títulos indiscutibles para participar en aquél ni que hubiese una tajante distribución de la riqueza, siendo los inmuebles de la nobleza y los muebles de la burguesía, si no que éstas son las características más acusadas, pues lo mismo que aquella poseía parte de la riqueza inmueble, la nobleza tenía comprometidos muy fuertes intereses en negocios mercantiles.

Sin embargo y a pesar de la preminencia social de la nobleza, existía libertad personal garantizada por el debido proceso, la cual se traducía en la igualdad jurídica e igualdad de obligaciones para con el Estado. Claro es que esto no debe entenderse con la amplitud que hoy se entiende, pues ambas igualdades, tanto en el terreno político como en el social, se encontraban limitadas por el origen y por la riqueza, pero los ciudadanos que poseen tienen acceso al mando; y de aquí pues, el interés que tienen estas personas en el mantenimiento de un Estado que respeta la propiedad y la protege de cualquier ataque. El hecho de que este Estado sea limitado y constitucional, tiene su reflejo en una garantía para el contribuyente, pues la actividad financiera de aquel está fiscalizada; es significativo que esta labor corresponda a la Cámara Baja o de los Comunes, la cual en su gran mayoría se encontraba integrada por miembros pertenecientes a la burguesía. Todos

los ciudadanos tienen la obligación de contribuir a los gastos del Es- mismo; saben de antemano en qué se va emplear la suma de lo recauda- do por medio de los impuestos; con cuanto se va a tributar individual- mente y la época de pago.

En el interior de Inglaterra existía en grado mayor que en cual- quier otra parte, libertad de circulación de las mercancías. Los estor- bos que en otros países subsisten al respecto, por ejemplo, Francia, en donde las aduanas provinciales son numerosas, casi ha desaparecido o están en vías de desaparecer. Las ganancias que se obtienen en el comercio marítimo son fabulosas y la mayor parte de ellas las obtienen los particulares por su propia iniciativa, pero los monopolios oficiales impiden a aquéllos tener mayores beneficios así como las restricciones gubernamentales que estorban el libre desenvolvimiento de la actividad individual. Tanto este comercio —interior y exterior— como la libertad civil, engendraban prosperidad; pero se consideraba que ésta no aun era suficiente; se pretendía derribar todas las barreras que se oponían al desarrollo de la actividad individual. Lo que sí es cierto es que el comercio y la libertad civil, la libre actividad individual en contraposi- ción a los monopolios e ingerencia estatal, constituían verdaderos ceteros para apreciar en su conjunto los elementos que contribuían a crear y fomentar la riqueza nacional, a los cuales más tarde se sumará la máquina y las amplias consecuencias de la política de cercamientos.

Hacia 1750 desaparecen de Inglaterra los campesinos indepen- dientes; un poco más tarde, desaparecerá la propiedad comunal de los jornaleros del campo; y con ello se consuma uno de los pasos más tras- cendentales para incrementar la fuerza de trabajo libre, es decir, el número de los hombres que no tienen para substituir otro medio como no sea el de vender su fuerza de trabajo. También favorece a este au- mento de la fuerza de trabajo libre, los despojos que sufren los terra- tenientes libres y la "enagenación ilegal de los bienes de la corona" bajo el reinado de Guillermo III de Orange-Naseau; fué de tal grado la ilegalidad del procedimiento seguido para enagenar tales bienes, que más tarde fué calificado como "un capítulo escandaloso en la histo- ria de Inglaterra"... "una estafa gigantesca en contra de la nación".

El aumento de la fuerza de trabajo libre, hace posible que se lleve a la práctica más adelante la libertad de contratación laboral, la cual, desde hacía algún tiempo tenía adeptos por demás interesados, aún entre aquéllos que por su dignidad eclesiástica deberían ser ajenos a esta clase de cuestiones.

Pues bien, la corrupción administrativa y la ingerencia del Estado en la vida económica de la nación, ruinoso para la burguesía, nos da la pauta para pensar en la razón que asistía a Smith y a sus contem- poráneos, cuando se pronuncian por la abstención del Estado en ma- teria económica y social; y así mismo cuando el propio Smith dice que

la pobreza de un país se debe más bien al gobierno que a los particulares. Smith en realidad, sistematizó toda una corriente de ideas, producto de su época y de la inmediatamente anterior, heredera de la revolución de 1688. La oposición a la ingerencia del Estado en la vida económica, a que reglamentara las relaciones de trabajo, en vigor, ya se había tornado en una cuestión un tanto clásica no sólo por la abundancia de literatura al respecto sino también por los ejemplos que en el interior de Inglaterra había de los resultados de la libre actividad individual; además, el mismo Parlamento intervenía con menos frecuencia que antes por medio de medidas reguladoras del comercio, de la industria y del trabajo; podríamos decir que tal instituto político era ya refractario a esa manera de gobernar, pues dicta leyes contrarias a la restricción; y si es cierto que no es sino hasta 1818 cuando los jueces de paz dejan de tener la función de reguladores del salario, ya existía bastante libertad en materia industrial, máxime si se toma en cuenta que las industrias procuraron establecerse, desde su inicio, en lugares donde los gremios no tuviesen ninguna fuerza; más que eso, donde no existían, y por lo mismo donde había libertad no sólo de contratación sino de desarrollar al máximo todas las posibilidades individuales.

Hay pues, toda una corriente en pro del *Laissez-Faire*, *Laissez-Passer* y en contra de los aranceles protectores, de los monopolios, de la concesión de primas y otros privilegios a título de impulso y protección a la industria, de la reglamentación del trabajo, de las leyes de beneficencia y otras leyes que también constreñían la actividad individual.

Se piensa que el hombre libre de obstáculos gubernamentales, si se le deja solo, puede por sí mismo obtener mejor su propio beneficio y ser al mismo tiempo un benefactor social; asimismo se piensa que la prosperidad del comercio y la riqueza de una nación sólo es posible en la libre competencia interior y exterior, en virtud que la naturaleza se ha encargado de dotar a los países de distinta manera, no sólo por lo que se refiere a las distintas regiones de un mismo país sino por lo que hace a los países entre sí. Smith subraya y formula coherentemente toda esta corriente de ideas cuando nos habla de los seis motivos de simpatía que la naturaleza ha impuesto a los hombres; de la división del trabajo y sus beneficios; de la ley de la oferta y la demanda que hace armónica toda actividad económica, pues aquélla regula automáticamente el mercado e impide la sobreproducción. El hombre, se dice en principio, puede por sí sólo satisfacer todas las necesidades, si el gobierno se preocupa solamente de mantener el orden interior y defender a la sociedad de las agresiones exteriores, y de aquellas actividades no productivas o que no pueden por su propia naturaleza ser desarrolladas por los individuos. A esto es pretende reducir la actividad estatal.

Así pues, Adam Smith, tenía casi todos los elementos necesarios para su doctrina; solamente le faltaba la aportación del pensamiento francés y la vivencia de la situación económica-social que prevalecía en Francia.

"El inglés típico del siglo XVIII —dice Laski—, si se nos permite la paradoja, estaba en paz aún estando en guerra, sentía que había pactado con el destino. Se interesaba en los detalles que no en los principios del sistema en que vivía. El compromiso de los *Whigs* había abierto dentro de sus confines campo para la burguesía no fué necesario alterarlo hasta después de las guerras napoleónicas". (1) Es decir, la burguesía había alcanzado gran parte de lo que se proponía, por lo que ya no trataba de cambiar sino de conservar y de ampliar pacíficamente lo conseguido. Pero en Francia, en la misma época, sucede todo lo contrario; ahí los problemas sociales y políticos son más hondos por ser aún en muchos aspectos un país eminentemente feudal. La lucha de las ideas sobre las cuestiones sociales, políticas y económicas, cruza el Canal y se presenta en el Continente en forma por demás aguda. La cuestión religiosa, por lo que hace a la tolerancia y a los títulos de la iglesia para regir la vida individual, que no había dejado de preocupar a los franceses, de nueva cuenta se discute, pero bajo otros términos y otras condiciones. La iglesia estaba a la defensiva del ataque que entraña la nueva manera de ver la religión por parte de la burguesía, lo cual es producto de su actividad y medios que emplea y fines que persigue por ella; del ataque, franco o encubierto de los escritores franceses, el cual va encaminado, por un lado, a divorciar la moral de la religión y por otro, a demostrar que la religión católica no es la única que pretende ser la depositaria de la verdad divina. Con Diderot se exige que las verdades religiosas sean demostradas por medio de pruebas claras y evidentes, es decir, por el método de las ciencias naturales y como ésto no fué posible, con ello se pretendió haber logrado el divorcio entre cualquier religión, en especial de la católica, y la moral; lo cual inducirá a buscar fundamentos puramente seculares a esta última; por otra parte, Diderot, como muchos de sus contemporáneos, considera que las religiones desde el punto de vista de ser las únicas depositarias de la verdad son iguales en pretensión. A esta labor de zapa en contra de la Iglesia hay que agregar el ataque a todas las instituciones tradicionales, en el cual tiene suma importancia la descripción de viajes reales o fantásticos; y uno de los puntos sobre los cuales hacen recaer más la atención es en la afirmación de que hay pueblos que no son cristianos y sin embargo, son morales. En realidad, la Iglesia representaba todo lo que se consideraba caduco y era el punto más vulnerable de la sociedad francesa de entonces, por eso

(1) El Liberalismo Europeo, Pág. 228.

se empezó, por atacarla para después hacerlo con las demás instituciones.

El siglo XVIII francés que hace bajo el signo del *Laissez Faire*, en el terreno económico, y de la razón en el campo espiritual, es bastante difícil de reseñar debido a la riqueza y complejidad de las ideas, a los diversos métodos que se emplean para obtenerlas; a la confusa situación social y económica, a las distintas pretensiones de cada uno de los bandos en pugna así como las pretensiones y pensamientos más o menos radicales de los individuos. No es posible hacer recaer únicamente el acento sobre el racionalismo porque se encuentra presente Juan Jacobo Rousseau; pero tampoco nos podemos referir únicamente a la nueva sensibilidad representada por este autor, pues la actitud racionalista está en su apogeo. Asimismo, en el terreno religioso, si hay ateos, otros son adeptos a la nueva religión natural; otros más son indiferentes, pero la mayoría son católicos y aún en esto se observa distintas maneras de concebir la religión católica, por ejemplo, para el burgués es sólo una cuestión de conciencia que a él solo compete; para la masa, es necesaria y se considera la religión en este capítulo como un verdadero instrumento social que hace posible el orden público, pues ayuda a obtener pacíficamente más del obrero y a mantenerlo en su sitio. En el campo de las ideas políticas sucede otro tanto, pero no cabe duda que aquí se observa más unidad, pues todos los escritores que se ocupan de esta cuestión están acordes en que el gobierno necesita hacer cambios en su estructura política. En el terreno económico se desea que el Estado no intervenga pero al mismo tiempo, por tradición, se recurre a él frecuentemente; en lo social se atacan los privilegios de la nobleza y el clero, pero este ataque se halla minado por el miedo que se le tiene al pueblo.

Desde luego, las notas más salientes son: el deseo de libertad civil, que se abroguen los privilegios de la nobleza y el clero, que la contribución se reparta más equitativamente, que no sea tan gravosa y que no pese exclusivamente sobre la burguesía y los campesinos, y por último que impere el principio del *Laissez Faire* y que el gobierno se estructure de otra manera, es decir, al estilo de Inglaterra.

La sociedad, dicen los fisiócratas —abogados del *Laissez Faire* del impuesto único, y de que la riqueza se halla en la tierra—, está regida por leyes naturales —desprendidas de la matemática y la física—; por ello cualquier intervención estatal, aunque se haga con el objeto de favorecer a la sociedad, resulta perjudicial y peligrosa.

También aseguran los fisiócratas, que el hombre tiene en sí una tendencia a perseguir su propia felicidad, pero esta persecución debe hacerse dentro de las leyes naturales, pues de lo contrario se va derecho a la ruina o se perece. En virtud del orden natural que rige la sociedad, el gobierno, al dictar la ley positiva, debe obedecerlo, ya que

cualquier trasgresión tiene como consecuencia la desgracia del pueblo. Afirman que el mercantilismo engendra escasez artificial, privaciones y miseria; que sólo sirve para conceder privilegios indebidos y por último, que tal política arruina a los agricultores en beneficio de las clases improductivas. A pesar de su concepción de la riqueza, con su ataque en contra la reglamentación, hacen ver lo inadecuado de ésta para la prosperidad del comercio. A final de cuentas, en realidad su doctrina se puede tomar como un alegato en favor de la libertad contractual, en defensa de los agricultores, es decir, de los propietarios

Es importante en sumo grado la doctrina del progreso. Por ella se dice que el hombre y la sociedad están en continuo ascenso de perfectibilidad gracias a la razón; que es cuestión de tiempo, para que se alcance el pleno progreso, es decir, la perfección tanto individual como social: que basta comparar las épocas mediata e inmediatamente posteriores para darse cuenta de que existe, en relación a la que se vive, un avance, un progreso social e individual.

Pero el siglo anterior, pesa aún en materia política y social; aún no estaba lejana la declaración de un monarca, cierta o falsa, en el sentido de ser él mismo el Estado; pero sobre lo que no cabe duda es que dicho monarca era de hecho y de derecho, el dueño y señor de la vida y hacienda de sus súbditos. Este monarca y su sucesor, llevan a la ruina la economía de Francia. Bajo ellos toda iniciativa personal es sofocada; se derrocha dispendiosamente los recursos nacionales en gastos absolutamente personales; se abruma al pueblo con impuestos cada vez más numerosos y elevados; la distribución de los impuestos sólo recae sobre el campesino y el burgués; el contribuyente nunca sabe cuánto debe ni sabe tampoco si el pago de los impuestos le reporta un beneficio, pero más bien dicho, entiende que sólo sirven los productos tanto de los impuestos como de los derechos y otras exacciones, para mantener una clase que no desempeña ninguna función social, en la abundancia y en el lujo, por lo cual, las exacciones se le hacen al pueblo más gravosas, si por otro motivo ya no lo fuesen. En realidad, durante la época de estos monarcas se rompe con los lazos tradicionales que unían al pueblo con sus gobernantes. Además, en el siglo XVIII, tanto el significado de los impuestos como el principio de justicia que los había regido durante la Edad Media, han dejado de tener vigencia, pues el criterio con que se juzga a los impuestos es puramente económico; es decir, se les concibe de acuerdo con la concepción burguesa del mundo.

El estado absoluto impidió toda clase de libertad y fué fuente de arbitrariedades. Con el faltó la libertad de expresión, lo mismo la libertad personal; la garantía del debido proceso no se observó; las puertas de la prisión estuvieron siempre abiertas para todo aquél que por un motivo u otro hubiese caído de la gracia de algún señor poderoso.

Largos años pasaban los presos antes de que fuesen juzgados. Los castigos que se imponían eran salvajes.

Por todo esto, se observa al principio de ese siglo cierta atonía y timidez para tratar de cuestiones políticas, sociales y religiosas. Cuando se hace se tiene que emplear circunloquios no exentos de obscuridad; se difrazan las ideas con alusiones a situaciones que prevalecen real o ficticiamente en otros pueblos. Se usa del pseudónimo y no es raro que se publiquen las obras sin que aparezca en ellas el nombre del autor. La más de las veces el ataque en contra de la situación prevaleciente es indirecto, pero no por ello menos mortal. Si en el siglo pasado la labor del intelectual se desarrolló dentro de la Corte y los escritores eran vistos como verdaderos juguetes, en el siglo de que tratamos se hizo independiente de aquella y los escritores tienen un concepto más elevado de su labor intelectual. En el transcurso del siglo cambia la concepción que del escritor se tenía, pero además éste mismo empieza a pensar que tiene una función social que desempeñar. Esto hace que mucho de la obra intelectual se haga en abierta oposición al estado social imperante aunque sin abandonar los recursos de expresión antes mencionados. Si las consecuencias de esa labor intelectual eran la pérdida de la libertad y de los bienes, ello constituye un timbre de gloria. Los escritores de la oposición son venerados y admirados; son leídos con avidez; tienen su propia corte y empiezan a influir en la opinión pública; ésta a su vez comienza a ser tomada en cuenta por la administración y los tribunales.

El pueblo francés de esa época, desde un punto de vista político, tiene una actitud mental definida en el sentido de ver la necesidad de modificar y controlar al gobierno inepto y derrochador; de querer forjar su destino como lo ha hecho otro pueblo —el inglés que no está lejano y que tiene ante sí como ejemplo—. Sus más grandes escritores lo visitan y regresan de él con una nueva visión; lo toman como modelo de organización constitucional, de libertad y administración de justicia; y escriben acerca de él con entusiasta admiración. Montesquieu inaugura este siglo francés con su obra denominada "Espíritu de las Leyes", por la cual compara las constituciones de pueblos presentes y pasados. Dicha obra "es —dice Laski—, ante todo, un esfuerzo para encontrar la naturaleza del racionalismo legal". (1) De ello no hay mejor prueba que su célebre definición de las leyes— "Las Leyes son las relaciones necesarias que se derivan de la naturaleza de las cosas". —En dicha obra nos dice que las instituciones de un pueblo se encuentran en relación a las situaciones materiales en que éste viva, y sociales y espirituales que impregnan la vida toda. Pero su mensaje más importante, es el que se refiere a la división de los poderes del

---

(1) Derechos y Política. Pág. 8.

Estado, a la limitación del ejercicio de las funciones estatales. Su generación lo acogió con entusiasmo; más tarde es tomado en cuenta por las Constituciones Locales y Federal de los Estados Unidos y en el siglo posterior constituyó fuente constante de inspiración.

Muy cerca de este autor aparece Juan Jacobo Rousseau, quien innova el Contrato Social, no sólo por su especial concepción del estado natural del hombre y la consecuencia que sobre éste tiene la civilización; sino principalmente por los conceptos que introduce y que más tarde, en la Revolución Francesa, tendrán una gran influencia. El dice que en virtud de fuerzas destructivas no es posible que el hombre persista en estado de naturaleza, por lo tanto, si no quiere perecer la raza humana, tiene que cambiar de su vida. Tal cambio o alteración de la manera de vivir, es la asociación de todos los hombres bajo un poder común, una sola iniciativa y actuar como una unidad; es decir, por tal asociación se crea la comunidad a la cual se entrega de manera total cada asociado. Es la comunidad quien posee la autoridad y adquiere la soberanía por medio del contrato social celebrado por los hombres; en virtud de que la soberanía es solamente el ejercicio de la voluntad general, aquella es inalienable, pertenece al ser colectivo, es decir, a la comunidad. El gobierno es sólo el mandatario del poder que el pueblo soberano le ha concedido para que lo ejercite en nombre de él, por lo que éste puede, cuando así le convenga, modificar o revocar dicho mandato.

Diversos autores se ocupan del sistema tributario vigente con el objeto de, por una parte, señalar la necesidad de reformarlo y hacer concurrir a cubrir los gastos públicos a todos los habitantes del reino; por otra, de hacer hincapié en que dicho sistema es ruinoso no sólo para el Estado sino también para el pueblo.

Hemos dicho más arriba que empezaba a verse la contribución desde otro punto de vista distinto de aquel que privara tanto en épocas relativamente recientes como a lo largo de toda la Edad Media, pero en realidad lo dicho sólo puede aplicarse a la concepción de la burguesía acerca de los impuestos, pues el sentido tradicional aún se encontraba vigente en las mentes de la nobleza y de los campesinos o villanos, aunque aquellas en relación a los impuestos empieza a verlos desde el mismo punto de vista de la burguesía; precisamente el puramente económico; pero por lo que hace a sus derechos los mantenía casi inalterables y ferozmente; por otra parte, sigue considerándose a los recursos nacionales como propiedad del rey (1) quien podía hacer con

(1) Hipólito Taine: "El rey no tan sólo es el comandante propietario de los franceses y de Francia, con arreglo a la tradición de la Edad Media, sino que es también, según la teoría de los legistas, y como César, el único representante de la Nación, y con arreglo a la doctrina de los teólogos, es como David, el delegado sagrado y especial de Dios mismo. Poseyendo todos estos títulos, no es extraño que considere la fortuna pública como su fortuna privada, y por eso en muchas ocasiones obra en consecuencia". Pág. 104, Tomo I. Los orígenes de la Francia Contemporánea.

ellos lo que conviniese a sus intereses y a los intereses de la clase de la cual él era el primer representante, lo cual se traducía en la protección legal y económica, llevada a grandes extremos en perjuicio del pueblo que se dispensaba a la nobleza y al clero. Tanto la una como el otro gozaban de "exención total o parcial de impuestos". (1) y por diversos conceptos recibían de manos del rey cuantiosos donativos y subsidios, ya fuera en forma legal o extralegal, siendo éste último lo más frecuente. Tal situación de privilegio, tanto social como tributaria de que gozaba la nobleza y el clero, se acentuaba más si se toma en cuenta el hecho de ser los poseedores de la mayor parte de la riqueza nacional, (2) lo cual los hacía ser sujetos de mayor capacidad contributiva que el resto de la población, y sin embargo eran los que menos contribuían; y porque además eran los nobles verdaderas autoridades fiscales en sus feudos, pues fundados en sus títulos medievales aún exigían numerosos derechos de los campesinos y villanos. (3)

Debe de agregarse además, que tanto los intendentes como los empleados del fisco, guardaban atenciones para con los miembros de esas clases privilegiadas; les ayudaban de diferentes maneras para hacerles menos gravoso el pago de aquellos impuestos que se les exigía, y por último, se coludían con ellos para defraudar al fisco. Todo esto se tradujo por lo que hace a la nobleza en el hecho de que pagase, según cálculos conservadores, menos de la treceava parte de lo que en realidad le correspondía pagar de la contribución a que estaba su-

(1) Hipólito Taine. Op., cit. pág. 29, Tomo I.

(2) La propiedad en Francia estaba distribuida de la siguiente manera: "Un quinto del suelo pertenece a la corona y a las comunas, un quinto al estado llano, un quinto al pueblo campesino, otro quinto a la nobleza y el último al clero. De esta suerte si se repartieran las tierras públicas, los privilegiados poseerían la mitad del reino, siendo este lote al mismo tiempo el más rico". H. Taine. Op. cit., pág. 28 Tomo I.

(3) Los señores tenían derecho bajo ciertas condiciones, de ser causahabientes del hijo bastardo y del regnicola; de apropiarse de los bienes mostrencos y vacantes; a un tercio o a la mitad de los tesoros descubiertos; de apoderarse en la costa de los restos de los naufragos. Exigían: derechos de salvamento, amparo y vigilancia; aforo por las bebidas alcohólicas; por conceptos varios, exigían dinero o granos de cada casa o familia que se encontrase dentro de su jurisdicción; el polvoriento —tributo el ganado lanar que circulaba dentro de su territorio—; los laudemios. Derechos de rendición o reconocimiento que exigían de los herederos colaterales y a veces de los directos para que tomasen posesión de la herencia. A la muerte del señor o de su censatario había necesidad de pagar un doble censo o un año de frutos. "Todo esto eran verdaderos impuestos sobre muebles e inmuebles —dice Hipólito Taine—, sobre personas, patentes, circulación, traspasos herencias". Pero hay además otros censos como eran los peajes "sobre puentes, caminos, barcas de pasaje, sobre las embarcaciones que cruzan", cuyo cobro por el señor tiene aún sentido puesto que tenía "él a su cargo el entreti-miento de los puentes, de los caminos, de las barcas de pasajes, de los caminos de fierro". En esta misma situación se encontraban las tasas o derechos que el señor cobraba en el mercado sobre lo que se expendían y por las pesas y medidas que prestaba. Pero no así el monopolio que ejercía sobre ciertos servicios y consumos; la exigencia a los campesinos de "doce jornadas de trabajo y un tributo anual"; se le paga aún por permitir que pastara el ganado de sus súbditos en las tierras en las cuales ya se había levantado la cosecha y en los terrenos baldíos y vagos. El noble —"propietario de los hombres y del suelo"— poseía aun derechos

jeta. La Iglesia, más hábil, supo desviar casi toda la carga tributaria hacia el pueblo, y a las sumas de dinero que de cuando en cuando se vió obligada a entregar al Estado, les dió otro sentido, pues eludió que se las considerase como contribución, pero sí como una aportación voluntaria cuya entrega siempre sirvió para negociar pactos en materia religiosa, política y económica, por lo cual en gran parte, estaba en la mano de la Iglesia dar esas aportaciones cuando así le conviniere, en el tiempo que mejor le pareciese y asimismo de retirarlas; es decir, ella regulaba tanto el motivo de la aportación como el monto de la misma y el tiempo en que se debería entregar. Pero en cambio exigía con regularidad el diezmo, cuyo monto total anual era en verdad fabuloso.

Era el pueblo, con su miserable capacidad contributiva, el único obligado a cubrir los gastos públicos así como los privados de la nobleza y del clero. Esta fué la realidad. Y de los hombres del pueblo el campesino era el que contribuía con la mayor parte no tanto por el monto de la contribución sino porque ésta se tomaba de recursos económicos exiguos, pues además de pagar los derechos señoriales y el diezmo, se le exigía con singular rigor el pago de los impuestos directos e indirectos. No podía ser más inícuo el miserable cuadro de la situación material y espiritual —descrito por Hipólito Taine— (1) en que se debatían los campesinos y la población en general, a causa del anárquico e injusto sistema impositivo vigente.

Los impuestos directos eran varios: "Tallas, accesorios, capitación tallable, vigésimas, tasa pecuniaria"; (2) estos últimos substituían a las jornadas de trabajo; y todos ellos pesaban sobre los miembros del estado llano en virtud de que la nobleza y el clero, como dijimos más arriba, se encontraban exentos en forma total o parcial, legal o ilegalmente de casi todos los impuestos directos —exentos totalmente de la talla personal y de la talla de explotación de sus dominios ya sea que los explotasen por sí mismos o por medio de intermediarios quienes a su vez se encontraban también exentos; es indudable

---

tales como el de vender su vino con exclusión de cualquier otro cosechero, durante los 30 o 40 días que seguran a la vendimia; de enviar a su ganado —de cualquier clase— pastar y a sus palomas a picotear en los prados y tierras de sus súbditos; de percibir un tanto sobre todos los bienes que dió en arrendamiento perpétuo; tal percepción se obtenía "bajo los nombres de censos, feudos, cánones, terrazgos, parcelas y otros que indicaban diferentes cargas; las percepciones en dinero eran tan variadas como pueden serlo las situaciones, los accidentes y las transacciones locales. También solía ocurrir que su deudor o inquilino fuera una comunidad. Además, por un retracto censual, puede quedarse con toda propiedad vendida, a trueque de reembolsar al adquirente, pero reservándose el derecho de ventas y laudemios. Hay que tener presente, en fin, que todos estos gravámenes de la propiedad constituyen para el señor un crédito privilegiado tanto sobre los frutos como sobre el valor del terrazgo, y para los censatarios una deuda imprescriptible, indivisible, irredimible. Tales son los derechos feudales". H. Taine: Op. cit. págs. 36, 37, 39, 40 y 41, Tomo I.

(1) Op. cit., Libro Quinto, Capítulo I y II.

(2) H. Taine. Op. cit., Pág. 175, Tomo II.

que también se encontraban exentos de la tasa pecuniaria; exentos casi totalmente de la capitación tallable; exentos parcialmente de las vigésimas—. Estos impuestos eran exigidos al pueblo en forma por demás brutal y antieconómica. El fisco no perdonaba; si no se tenía bienes se respondía del pago de la contribución con el salario y hasta con lo más indispensable para vivir, y aún con aquello que podía representar un valor para el fisco pero no así para el pobre contribuyente, en virtud de que era imposible para él realizarlo.

Los impuestos indirectos, gabelas, subsidios y consumo, eran numerosos y no menos onerosos; y si con respecto a los directos su exacción era muy dura, tal cosa se acentúa con los indirectos, pues dada su naturaleza y objetos sobre los cuales recaían, imponían a los domicilios particulares las visitas frecuentes, vejatorias e inquisitoriales, de los empleados del fisco. A esto debe de agregarse que el rey los vendía o adjudicaba por sumas anuales; otro tanto hacia la nobleza con sus derechos, y naturalmente los compradores de ellos eran personas que no guardaban consideraciones ni piedad para el contribuyente, máxime si se tiene en cuenta que ese era su negocio.

El monto de los impuestos que cada contribuyente debía pagar, por lo general estaba sujeto al capricho y beneficio de los empleados fiscales; éstos, por un motivo u otro los aumentaban a un individuo, a un grupo de población o a poblaciones enteras. En manos de dichos empleados, los impuestos eran armas eficaces para satisfacer una pasión o para ayudar, en detrimento de otras personas, a los parientes, amigos, recomendados, a los burgueses adinerados y a las clases superiores; asimismo servían para obtener un servicio personal. El número de estos empleados del fisco, era bastante crecido: "Subdelegados, empleados de distrito, directores, recaudadores e interventores de las vigésimas, comisarios y recaudadores de gabelas, cajeros ambulantes, alguaciles, capataces de las jornadas de trabajo, empleados de consumos, de subsidios, de derechos reservados, todos estos funcionarios del fisco, y cada cual con arreglo a su carácter, manejan y confunden con su autoridad y sus artimañas a contribuyentes ignorantes y poco diestros en conocer si se les engaña". (1) A esto debe agregarse que no todas las provincias de Francia estaban sujetas al mismo orden jurídico y por ende al mismo régimen tributario; existían provincias enteras cuyos habitantes, en virtud de esa disparidad legal así como social, contribuían menos que los habitantes de otras; y se daba el caso que dentro de una misma región existiesen poblaciones cuya contribución comparada con la que aportaban sus vecinas, era infinitamente menor; esta situación tributaria, desde luego, no era consecuencia de una desigualdad económica sino producto de la organización feudal.

---

(1) H. Taine. Op. cit., Pág. 102 Tomo I.

Las penas que se imponían por no pagar las contribuciones, por no hacerlo en tiempo o por infringir de algún modo las disposiciones fiscales, iban desde la multa, remate y confiscación de los bienes hasta la prisión de las personas. Cabe agregar que dichas penas eran bastante curas y además, en muchos casos arbitrarias; pero en virtud de que las contribuciones eran tan onerosas, las infracciones tributarias no disminuían y en cambio se observaba el hecho de su aumento. Los contribuyentes recurrían a diversos expedientes para eludir al fisco.

El miembro del estado llano y el campesino en general, ocultaban los bienes por los cuales debían pagar algún impuesto, llegando por este camino hasta la insolvencia y aún al abandono de sus propiedades en virtud de que desde un punto de vista económico esto les resultaba más beneficioso que oblar las exacciones. Asimismo, y no tanto con el objeto de no pagar las contribuciones sino con el fin de evitar el aumento de las mismas, se difería el pago, permitiendo en muchas ocasiones, tanto el campesino como el miembro del estado llano, que se subastasen sus bienes; contribuir al primer requerimiento de los recaudadores, significaba bienestar económico, pero además entrañaba un perjuicio para el empleado fiscal ya que éste obtenía un beneficio del retraso en el pago; tanto una como otra cosa, siempre tenían como resultado que al año siguiente el contribuyente puntual viese aumentada su carga impositiva.

Por medio del soborno se podía escapar al pago de los impuestos. Obteniendo un empleo en la casa real o en el gobierno y con algún privilegiado entre los privilegiados, y asimismo comprando un título nobiliario, eran motivos suficientes para escapar de la mano dura del fisco, pues no sólo se dejaban de pagar ciertos impuestos directos sino que se obtenían un sin número de atenciones de los empleados fiscales.

Dado lo oneroso de la contribución, la miseria del pueblo y la oposición de éste para cumplir las disposiciones tributarias, el Estado se veía precisado a gastar casi la mitad del producto que rendían los impuestos para recaudarlos.

Para terminar basta agregar algunas palabras sobre las consecuencias este inicuo sistema tributario y social; el campesino, para poder subsistir, después de haber pagado los derechos señoriales, los impuestos, el diezmo y los gastos de cultivo, con frecuencia se veía en la necesidad de comer hierbas, raíces y cortezas de árboles. Peo había entre ellos algunos que comían pan de centeno o avena y carne, pero no durante todo el año. Muchos de ellos se vieron precisados a abandonar sus oficios, campos y propiedades no sólo por razones de incosteabilidad sino también por falta de fuerzas físicas para desarrollar su labor habitual y de la cual obtenían su sustento y naturalmente, tuvieron que recurrir a la caridad pública, a la vagancia y al bandidaje. La tendencia siempre presente en el campesino de emigrar a la ciudad —símbolo de libertad— se

acentuó, pero en ella sucedía lo mismo que en el campo, pues la pesada mano del fisco también se dejaba sentir y las desigualdades de todo género se notaban más debido a las intensas relaciones sociales que siempre supone una ciudad por pequeña que sea. La pobreza y el hambre eran sumamente notorias y ambas eran endémicas entre la población de Francia.

Pues bien, esta situación impositiva y la consecuencia de la misma la conoció de cerca Adam Smith no sólo por haber leído, quizá, a Turgot y a Moreau de Beaumont sino también, porque él estuvo durante algún tiempo en Francia y asimismo porque bien pudo leer alguna de las cartas que distintas personas de este país se escribieron haciendo notar en ellas la desastrosa situación impositiva de la nación y su consecuencia en el pueblo. Smith, tanto en el campo tributario como en el de la doctrina liberal, vino a sintetizar y a poner en orden la corriente de ideas de su época y de la inmediatamente anterior heredada de la Revolución Gloriosa. Esto no significa que Smith no sea original sino sencillamente que los grandes hombres no se encuentran solos y que muchos otros de menor relieve ponen su grano de arena. Por otra parte, debe decirse que los sistemas impositivos y sus efectos sobre la riqueza, eran materia de discusión en la época de Smith en diversas regiones de la Europa Occidental. Así tenemos en Alemania a Von Justi, quien dijo que el régimen tributario no debía perjudicar a la libertad humana ni a los oficios; que los impuestos fueran equitativos y de base inequívoca, y que tanto las cajas recaudadoras como los empleados fiscales fueran lo menos numerosos posibles. Pero además, relacionó la economía financiera con la prosperidad nacional, de modo tal que protesta por el aumento de los impuestos sin que se atienda a dicha prosperidad. (1) Por último, por lo que hace al pensamiento de Smith en materia financiera, debe agregarse que él fué empleado fiscal en Inglaterra. Ahora bien, creemos que ha llegado el momento de transcribir las reglas que sobre los impuestos formuló este autor, a las cuales hicimos referencia casi de manera incidental en páginas iniciales de este capítulo.

Dichas reglas o principios son los siguientes:

Principio de justicia o de la facultad.—“Los súbditos de un Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno, en lo posible, en proporción de sus respectivas facultades, es decir, en proporción de los recursos de que gozan bajo la protección del Estado”... “El gasto del Estado es, respecto a los individuos de una gran nación, como el gasto de la administración con respecto a los copropietarios de un gran patrimonio, quienes están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses dentro del negocio común. Observar u olvidar esta máxima, constituye aquello que se llama igualdad o desigualdad en el impuesto.”

(1) Eneberg: Op. cit., págs. 12 y 173.

Principio de certidumbre.—"El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo del pago, el modo de pago, la cantidad a pagarse, todo eso debe ser claro y preciso para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando las cosas no ocurran así, toda persona sujeta al impuesto es sometida en más o en menos al arbitrario del perceptor, el cual puede agravar el impuesto al que el contribuyente está sujeto, o estorcionarle, con la amenaza de hacerlo, cualquier presente o gratificación. La incertidumbre del impuesto alienta la insolencia y favorece la corrupción de una clase de gente, la cual se vuelve impopular, aunque no sea insolente ni corrompida. La certeza de lo que cada uno debe pagar, es en materia de impuestos de tan grande importancia, que un grado considerable de desigualdades, parece, como lo creo por la experiencia de todas las naciones, no es en sí tan dañoso, como un pequeñísimo grado de incertidumbre."

Principio de comodidad.—"Todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y en el modo en que es probablemente más cómodo para el contribuyente pagarlo. Un impuesto sobre la renta de la tierra o sobre las casas, pagado al mismo tiempo en que dichas rentas son ordinariamente percibidas, es recaudado en el tiempo en que es más probable que sea más fácil para el contribuyente el abonarlo, cuando es más probable que él tenga con qué pagarlo. Los impuestos sobre los consumos, tales como los de lujo, son finalmente pagados por el consumidor generalmente en una forma conveniente para él. El lo paga poco a poco en la medida en que tiene necesidad de comprar los objetos. Como que está en libertad de comprar o no comprar según le plazca, así también será su culpa si sufre algún daño por semejantes impuestos".

Principio de economía.—"Todo impuesto debe ser establecido de manera tal que no salga ni se lo tome del bolsillo de los particulares sino en la medida en que va al tesoro público del Estado. Un impuesto puede ser recaudado del pueblo en una cantidad mayor de la que ingrese en el tesoro público o estar sin ingresar un tiempo mayor del que es necesario para que ingrese."

"En primer término, el recaudar un impuesto puede exigir un gran número de empleados, cuyos salarios pueden absorber la mayor parte del impuesto y las vejaciones pueden constituir un impuesto adicional sobre el pueblo".

"Segundo, un impuesto puede perjudicar la industria del pueblo y descorazonarlo para trabajar en algunos negocios en los que se podría dar empleo y subsistencia a grandes multitudes. Así, mientras se obliga a pagar al pueblo, se puede disminuir, o quizás destruir, algunas de las fuentes que podrían habilitarlo para hacer eso mismo con mayor facilidad".

"Tercero, con las confiscaciones y otras penas en que incurren aquellos desventurados que no logran en sus tentativas eximirse de los impuestos, se puede aún arruinarlos y, por lo tanto, privarse la comunidad del beneficio que hubiera recibido por el empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente, es una tentación al contrabando. Pero las penas contra el contrabando deben aumentar en la medida de la tentación a cometerlo. La Ley contraria a todos los principios más comunes de la justicia, primero crea la tentación, y después castiga a los que caen; y ordinariamente agrava el castigo, también en proporción al aumento de aquella circunstancia, que debiera ciertamente mitigarlo, de la tentación de cometer delito".

"Cuarto, sometido el pueblo a frecuentes visitas y a odiosas búsquedas de los perceptores, se le expone a muchas molestias, vejaciones innecesarias, las cuales estrictamente hablando, sin ser un gasto, equivalen al gasto que todo hombre voluntariamente desearía eximirse. Es en una o en cualquiera de las cuatro maneras que los impuestos son muchas veces más gravosos al pueblo que provechosos para el soberano".

Quizá la formulación de estos principios revelen, tanto o más que cualquier otro aspecto de la doctrina de Smith, el triunfo económico social que había alcanzado en Inglaterra el comercio, la industria y la banca; es decir, la burguesía. Son la expresión del cambio de una economía cerrada, territorial y familiar a otro de aspecto plenamente comutativo; de la ampliación de los mercados, de la división del trabajo que se estaba imponiendo como medio para obtener mejores resultados en la producción, de la utilización de la máquina que llevaba imbitivo la perspectiva de la producción en masa y el ahorro de esfuerzos físicos, de la perspectiva de irrestricta libertad en materia económica, de la libertad de autodeterminarse concienzadamente, de la seguridad de no ser arbitrariamente juzgado y sometido a injusta explotación tributaria, de la idea que el Estado —el soberano— debe tener circunscritas sus actividades; las cuales, según Smith debía ser: mantener el orden interno en la sociedad y proteger a ésta de las invaciones de otras sociedades, administrar justicia, el derecho y el deber de exigir impuestos de acuerdo con los principios antes transcritos, y por último, crear y mantener aquellas obras e instituciones públicas, de las cuales los particulares se desatendiesen por no considerarlas lucrativas o por que estuvieran fuera de sus posibilidades, pero en las cuales la sociedad estuviese interesada en que se erigieran y mantuviesen. Son pues, la expresión del poderío económico-político-social que ha alcanzado, una clase social: precisamente la burguesía; de su mentalidad, de su fe en la existencia de un orden natural que rige a la sociedad en todas sus manifestaciones, el cual debe ser observado, pues de lo contrario se perjudicaría a aquella. En fin, dichos principios constituyen una

parte, como diría Arturo Enrique Sampay —reconocemos que abusamos un poco del término—, de la “cosmovisión” de la burguesía de ese entonces. (1)

*El principio de la Justicia.*—Como dijimos al iniciar este capítulo, el principio de Justicia, es para nosotros el más importante de los transcritos, por las inferencias que de él se harán más adelante.

“En su auténtico sentido —dice Kelsen—,... “Justicia” significa un valor absoluto. Su contenido en ningún caso es asequible al conocimiento racional, como lo prueba la historia del espíritu humano, que desde hace siglos se afana en vano por la solución de este problema”. (2) El hombre se ha visto precisado a llenar con algo ese valor para justificar ya sea un estado de cosas prevaeciente o su modificación, con la pretensión de que ese algo tenga validez universal. Pero es indiscutible por ello, que el pretenso contenido está sujeto a la condicionalidad histórica. Esto hace que también se diga licitamente que la idea de justicia es un concepto histórico; que lo que hoy se tiene por justo, mañana deja de serlo en virtud de que han cambiado las condiciones espirituales y materiales que privaban en una sociedad; pero además, que lo que es justo para un pueblo no lo sea para aquel otro. Desde un punto de vista más particular, tanto el entendimiento de la justicia como los criterios para lograr su realización en una sociedad, siempre han estado en función de la clase social que detenta el poder o que de alguna manera influye en él.

Nosotros no podemos más que centrar el problema de la justicia en relación a la materia contributiva; es decir, la justicia contributiva es la que nos importa; la cual tiene importancia relevante en la distribución de los impuestos y en el gasto que se hace de su producto.

Hemos dicho desde un punto de vista general que la contribución es un supuesto necesario de la vida de relación; en virtud de lo cual los miembros de ésta están sujetos a la contribución en la medida de sus posibilidades económicas; pero dado el hecho de que los actos humanos no son susceptibles de realizarse fenoménicamente, la contribución se impone y se reparte por el organismo de decisión y mando que en cada etapa histórica ha surgido. De aquí pues que la contribución sea una necesidad y un deber que se actualiza con motivo de la vida de relación. Sin embargo, y por lo dicho arriba, la carga tributaria se ha desviado en todas las sociedades hacia aquellas clases sociales o pueblos que no han poseído el poder; y el producto de ella ha servido a los intereses particulares de las clases poderosas. Por eso observamos que en el curso de la Historia, diversos criterios de justicia han animado el reparto de la contribución y su gasto. Vinculado estrechamente a esta cuestión, se haya el concepto contribución que por lo mismo también

(1) A. E. Sampay: “La Crisis del Estado de Derecho Liberal-Burgués”.

(2) Teoría Pura del Derecho. Pág. 34.

cambia de acuerdo con las condiciones materiales y sociales prevalentes en cada etapa histórica.

En la antigüedad, los pueblos conquistadores consideraban justo que casi todo el peso de la contribución recayese sobre los pueblos sojuzgados; por esta razón, era vista como una desgracia por los sujetos pasivos de ella. Consecuencia de ello, fué la antieconomicidad de la contribución y la manera brutal de exigirla. Indiscutiblemente Roma se distinguió en este sentido. Si bien parte del producto de la carga tributaria se empleaba para costear obras públicas, éstas no sólo estaban inspiradas por los intereses del pueblo conquistador sino además, a éste servían en primer lugar.

En la Edad Media, de acuerdo con la organización jerárquica de la sociedad y de la economía natural que era la regla, contribuir fué signo de servidumbre, por lo cual se consideraba justo que hubiese una clase social desposeída de todo derecho más no así de obligaciones, que tenía posibilidades económicas exiguas, sobre la cual pesase casi en su totalidad la carga tributaria fijada y exigida arbitrariamente por el señor feudal. El producto de la misma estaba destinada a sufragar los gastos personales del señor.

En etapa posterior y hasta la formulación coherente del liberalismo —ésto último en términos bastante amplios—, el significado medieval de la contribución va perdiéndose gradualmente para dar lugar en última instancia a otro significado que sería puramente económico que al evolucionar daría margen a la concepción económico-político-jurídica de la contribución. Las causas de estas transformaciones se han reseñado someramente en páginas anteriores; pero por considerarlo necesario apuntaremos algunas: la burguesía con su práctica contributiva; las nuevas condiciones materiales y sociales que se presentan a partir del Renacimiento; la Reforma y sus consecuencias sociales, políticas y económicas. Ambos fenómenos históricos, fomentaron el nacimiento del espíritu secular y una nueva visión del mundo, que construyó la religión al plano de la conciencia individual y contribuyó al desarrollo del espíritu de lucro de la burguesía. La aparición del Estado secular y el establecimiento de sus títulos de poder soberano, su actividad, la importancia de los recursos económicos para financiarla, y la importancia que cobran los impuestos como fuente de los recursos del Estado y la generalización de aquellos. El entronizamiento del Estado Absoluto y como consecuencia la decadencia del feudalismo y el sometimiento de la Iglesia a aquel. Las nuevas ideas científicas y sociales y los nuevos inventos y técnica de explotación económica. La ampliación de los mercados y la política económica. Por último la destrucción del Estado Absoluto y la aparición del Estado Democrático Liberal, en la Historia. Todo esto hace que un nuevo concepto sobre la contribución aparezca y que otros criterios de justicia la informen

... en su reparto como en el gasto de su producto. Ya antes de la desaparición del Estado Absoluto, en Bodin, Montchretien, Hobbes, Montesquieu y los fisiócratas, tanto la nueva concepción de la contribución como las fuentes de donde debía ser obtenida, y la justicia que debe reinar en su reparto, habían sido objeto de estudio más o menos sistematizado.

Adam Smith, con su regla de la equidad, vendrá a poner punto final a una etapa de desquisiciones sobre la justicia que debe informar a los impuestos. Más tarde, cuando a pesar de las incidencias políticas el liberalismo casi ha alcanzado su apogeo, de nueva cuenta se volverá a tratar los modos o maneras aplicables para realizar la justicia en materia tributaria. Esto se hará dentro de una novel ciencia que se desgajó de la Economía: precisamente la Ciencia de las Finanzas Públicas.

Pero antes de pasar más adelante, necesitamos complementar el cuadro histórico dentro del cual se dieron las condiciones económicas y sociales que hicieron posible las transformaciones sufridas por el concepto contribución y por el contenido del principio de justicia que la debe regir tanto en su reparto como en su gasto, y la plasmación jurídica de estas transformaciones. Esto hace que nos refiramos brevemente a las consecuencias sociales y jurídicas de las Revolución Francesa que influyeron de manera determinante en materia contributiva.

En la Francia revolucionaria, los fundamentos de la organización social tradicional que hasta ese entonces se encontraban aparentemente intactos, funcionando casi sin alteración, pero que en el fondo se hallaban minados —por las nuevas ideas de toda índole, por el poderío económico que había adquirido la burguesía, y la conciencia que ésta tenía de este poder; por la inadptación de la antigua clase dominante; por el desastre financiero de la nación y la injusticia del régimen tributario—, y sólo apuntalados por la tradición, por la fuerza precaria que aún le restaba al Estado para mantener en vigencia un estatus jurídico vacío de contenido y por cierto temor que la burguesía experimentaba hacia los trabajadores —*la canalla*—, estos fundamentos de organización social, decíamos, son cambiados radicalmente por la burguesía, quien sustituye en el negocio político a la antigua nobleza y al clero.

Al reunirse los Estados Generales una de las quejas fundamentales que el Tercer Estado presentó fué la injusticia del régimen tributario y la existencia de privilegios fiscales señoriales. La nobleza se adelantó a dar respuesta satisfactoria a la queja del Tercer Estado; pero éste tenía conciencia de su situación y de lo que pedía y de lo que quería, por medio de su vocero más autorizado contestó: "Ya es hora —dijo Sieyés—, sin duda, de que lleveis, como nosotros el peso de un

tributo que os es mucho más útil que a nosotros. Muy bien habéis previsto que esa monstruosa iniquidad no podía durar más. Si somos libres en nuestras donaciones, \* está claro que no podemos ni debemos hacerlas más abundantes que las vuestras. Si, pagaréis, no por generosidad, sino por justicia; no porque queráis sino, porque debéis hacerlo. Esperamos por vuestra parte un acto de obediencia a la Ley común antes que el testimonio de una insultante piedad para un orden que durante tanto tiempo habéis tratado sin piedad". Más adelante agrega el autor citado: "Todos los impuestos particulares al Tercer Estado serán abolidos; no hay que dudarlo. Había un extraño país en donde los ciudadanos que se aprovechaban más de la cosa pública contribuían menos a ella; donde existían impuestos que era vergonzoso soportar y que el legislador mismo tachaba de ser envilecedores. ¿Qué país, sino aquel en que el trabajo *degrada*, donde es honroso consumir y humillante producir, donde las profesiones penosas son llamadas *viles*, como si pudiera haber otra cosa vil sino el vicio, y como si fuera en las clases laboriosas donde hay más de esa vileza, única real?. En fin, todas esas palabras: tailla, feudo alodial, utensilios, etc., serán proscritas de la lengua política, y el legislador no volverá a darse el estúpido placer de rechazar a esa multitud de extranjeros a quienes esas distinciones vejatorias impiden aportar a nuestro medio sus capitales y su industria". (1)

Se trataba pues de transformar no de paliar, por eso al desaparecer los Estados Generales —institución política del medioevo— para dar lugar a la Asamblea Constituyente, los que fueran miembros del Tercer Estado, se preocuparon preponderantemente de hacer cesar las causas que originaban el desigual reparto de la contribución y de estatuir una nueva fórmula jurídica que fundamentase la contribución y su reparto entre la población. Para ello se partió de las siguientes bases: a) identificación de los intereses de los miembros del Tercer Estado con los de la nación; b) redefinición de los derechos y deberes de los ciudadanos; c) consagración de que la soberanía nacional reside en la nación, y d) de la necesidad de una contribución general.

De acuerdo con esas bases, tanto la contribución con su nuevo significado político-social como la justicia que desde ese entonces la animará durante más de medio siglo, hallan su plasmación jurídica más lapidaria y explícita. Para llegar a ello hubo necesidad de declarar la igualdad jurídica de los hombres, expresada en el artículo 1º de la Declaración de los Derechos del Hombre votada la noche del 4 de agosto de 1789, que decía de la siguiente manera: "Los hombres nacen y permanecen libres o iguales en derechos, las distinciones sociales no pue-

(\*) Sieyès decía que las contribuciones consistían en un don voluntario por parte de los contribuyentes.

(1) ¿Qué es el Tercer Estado? Págs. 84 y 87.

den fundarse más que sobre la utilidad común". Dicha declaración se concretiza más y se expresa con mayor fuerza en el artículo 3º de la Constitución Francesa de 1793, parte relativa a la Declaración de los Derechos del Hombre, pues por él se dijo: "Por la naturaleza y ante la ley, todos los hombres son iguales". Pero asimismo hubo necesidad de decir por el Artículo III de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789, que "el principio de toda soberanía reside esencialmente en la nación, ningún cuerpo ni individuo puede ejercer autoridad que no emane de ella expresamente". Esto hace que por sí mismos, los señores y el clero dejen de ser autoridades fiscales.

Con referencia a la contribución, el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1791, decía: "Han pasado los tiempos de la consigna: Los nobles pagan con su sangre, los clérigos con sus oraciones y el pueblo con su trabajo". En el mismo artículo 13, pero en párrafo anterior al citado arriba, se asestó: "Para el sostenimiento del Poder Público y para sufragar los gastos de la administración, es indispensable una contribución general. Esta contribución se distribuirá proporcionalmente entre los ciudadanos, en relación a sus capacidades".

Estos preceptos jurídicos y aquellos que consagraron la libertad civil y política vinieron a sancionar la ruptura de la organización social del antiguo régimen y la abolición de la tradición contributiva del feudalismo. Y con ello fueron barridos los privilegios sociales y económicos que disfrutaban la nobleza y el clero, cuya misión histórica había cesado desde bastante tiempo atrás, en virtud de que la riqueza nacional había pasado a manos de la burguesía y porque no se habían puesto a tono con el nuevo espíritu de lucro, trabajo y empresa que animaba a la sociedad, constituyéndose por ambos motivos en clases inadaptadas y parasitarias.

Adam Smith y los revolucionarios franceses coinciden en casi todos los puntos esenciales de la contribución; y ésto no podía ser menos por la razón de que tanto uno como los otros, excepción hecha de divergencias naturales, son los exponentes del liberalismo, aquellos realizando y Smith teóricamente. Además, casi se puede decir que abrevaron en la misma fuente, por lo que los problemas contributivos que Smith teóricamente trató y resolvió son en esencia los mismos a los cuales, los revolucionarios y legisladores franceses, dieron solución y plasmaron en las constituciones políticas que formularon. En realidad concuerdan en la concepción de los impuestos aunque no así en la importancia que éstos tienen como fuente de recursos del Estado, pareciéndonos bastante extraño esta divergencia de criterio en Smith en virtud de que la corona inglesa, por una causa u otra, y a lo largo de tres siglos, había perdido o enajenado casi todo su patrimonio —éste es para Smith la fuente principal de los recursos del soberano—. Asi-

mismo están de acuerdo en que la contribución debe ser general; es decir, que todos los ciudadanos —o súbditos— deben contribuir al sostenimiento del Gobierno. También lo están en que el impuesto sea proporcional a las capacidades de los contribuyentes. Coinciden además, en que el gobierno tiene la obligación de rendir cuentas de su administración y que los ciudadanos, por medio de sus representantes, tienen el derecho de exigir esa rendición de cuentas. En realidad, para Smith ésto constituía un hecho y un derecho ya sancionado por la legislación y la costumbre parlamentaria de su país. Y por último, coinciden en que los impuestos deben estar justificados; es decir, que la creación de un nuevo impuesto o el aumento del monto de los existentes, obedezca a una causa real y no a un motivo arbitrario o imaginario; y en que el producto de los impuestos debe servir para sufragar los gastos de la administración.

Así pues, la justicia que consagró jurídicamente la Revolución Francesa en materia contributiva estaba basada en la distribución general de la contribución y en la proporcionalidad de la misma en relación a la capacidad de los contribuyentes. La generalidad de la contribución era una cuestión que se imponía; la explicación de su aceptación y consagración jurídica es obvia. Adelante la trataremos detenidamente. El establecimiento de la contribución proporcional, o sea, del impuesto proporcional, que se puede definir como aquel en el cual la cuota para su liquidación permanece invariable, constituía para las burguesías inglesa y francesa —podemos agregar que para todas las burguesías de las naciones modernas—, en virtud precisamente de que el porcentaje que le sirve de base y relación es invariable, la realización más cabal de la justicia contributiva.

En un mundo en que había una perspectiva ilimitada para desarrollar la actividad económica, también se quería una ilimitada posibilidad de acumulación de capitales. De aquí pues, que ambas burguesías considerasen que un sistema impositivo no integrado por impuestos proporcionales, fuese injusto, a pesar de que teóricamente ya se había demostrado que si se respetaba la proporcionalidad en el pago de los impuestos, lógicamente se iría a parar en la progresión. Pero de ésto último no querían ni podían entender los burgueses. Sólo tomaban en cuenta el efecto inmediato que los impuestos progresivos podían tener sobre el mantenimiento y la acumulación de la riqueza; que el producto de dichos impuestos serviría para dotar al Estado de mayores medios económicos, y, consecuentemente, para que éste ampliara en extensión y profundidad su radio de acción, y por lo mismo, como decía Smith, para causar la ruina de la nación; y por último, que serviría para ayudar a cierta clase de individuos a los cuales la Providencia se había servido retirarles su gracia para obtener los medios necesarios a su subsistencia.

El corto tiempo durante el cual los jacobinos dominaron en Francia, sirvió para que en la burguesía se afirmase el sentido de la justicia del impuesto proporcional. Y de la lucha que ésta entabló con aquellos, de la cual salió victoriosa, emergió incólume el impuesto proporcional. El Estado que surgió de la Revolución estaba informado por los ideales de la burguesía y a ella le pertenecía, de lo cual tenía conciencia plena. por eso no estaba dispuesta a tolerar que so capa contribuir a los gastos generales del gobierno se le recortase las ganancias y menos que se le impusiera un límite en la riqueza a obtener. Este espíritu de la burguesía se refleja de manera indubitable en el artículo 13 de la Constitución Francesa de 1793, citado más arriba; y asimismo, en la declaración de que la propiedad es sagrada, la cual un poco más tarde, será regulada por ese monumento jurídico que es el Código Civil Francés.

En fin, como consecuencia de la Revolución Francesa y de las condiciones espirituales y materiales que la prepararon, emergió un Estado guardián de la propiedad privada. Tanto su legislación contributiva como la libertad civil y política que consagra, tiene su base precisamente en la propiedad. A este respecto sostiene Harol J. Lazki "que la libertad del liberalismo nace del contexto de la propiedad; y el Código Civil marca sobre todo esa yuxtaposición, registrando la victoria del comerciante y del propietario rural contra los principios feudales; incorpora, en una palabra los principios de la Revolución". (1) Insistir sobre el espíritu que animó a dicho Código, sería redundar; diversos autores se han ocupado magistralmente de ello; además, sus legisladores expresaron claramente su intención.

Para terminar con el bosquejo que pretendemos hacer de las consecuencias de la Revolución, nos permitiremos transcribir algunos conceptos que sobre las causas y efectos de la Revolución expresó Barnave en la *Introducción a la Revolution Francaise*, citados y comentados por Lazki en su libro "El Liberalismo Europeo", con objeto de apoyar su tesis arriba citada.

"Distingue —Barnave— entre las ocasiones y las causas históricas profundas de los grandes acontecimientos; del tejido de la Revolución, sólo en los últimos se propone interesarse. No duda de que tenga su raigambre en los grandes cambios económicos que precedieron a la Revolución. Descubre como buen filósofo del siglo XVIII, la evolución de la propiedad desde un comunismo primitivo hasta un sistema territorial, en el que la superior cultura ha dado a la aristocracia una gran superioridad en riqueza económica. Con esta propiedad individual ocurre una nueva distribución del poder económico, mayor a medida que crece la población, cosa que se refleja en el carácter de las instituciones. Escrive: "Es un principio fijo que cuando toda renta se deriva de la tie-

(1) El Liberalismo Europeo. Pág. 322.

rra, los grandes propietarios, poco a poco, se tragarán a los pequeños". Estos, en esas condiciones, llegarán a ser dependientes y, al final, el rico los absorberá; no pueden mantener su independencia ante sus necesidades". "El poder —escribe— radicará donde estén las riquezas, y el retardado de una aristocracia dura tanto como el pueblo agrícola siga ignorando o descuidando las artes, y como la propiedad de la tierra continúe siendo la única fuente de riquezas".

"Pero cuando la industria principia a desarrollarse ocurre un cambio, no importe que lo retarden las instituciones pensadas para satisfacer las necesidades de una aristocracia territorial. Tan pronto —arguye Barnave— como las artes y el comercio consiguen penetrar en la vida de la sociedad y abrir una nueva fuente de riqueza para la clase trabajadora, se inicia una revolución en las leyes políticas; una distribución nueva de la riqueza da lugar a una nueva distribución del poder. Justamente como la posesión de la tierra creó la aristocracia, así la propiedad industrial dió lugar al poder del pueblo. Este consigue libertad; crece en número, empieza a influenciar en los asuntos". En el estado pequeño —Barnave reitera— esta nueva riqueza crea "una aristocracia nueva, una especie de aristocracia burguesa y comercial", cuya riqueza la hace "dueña del Gobierno". En el gran estado, "todas sus partes se eslabonan por comunicación recíproca. Existe una clase numerosa de ciudadanos que, poseyendo la gran riqueza industrial, tiene el interés más poderosa en mantener el orden interno y, por medio del impuesto, dar al Estado la fuerza necesaria para imponer las leyes. Una gran parte de la tributación, que se mueve incesantemente del centro a la circunferencia y de nuevo al centro, un ejército disciplinado, un gran capital, una masa de oficinas gubernamentales, llegan a ser los eslabones que dan a una gran nación la unidad e íntima cohesión que asegura su vida".

"La gran Revolución, sugiere —Barnave—, ha pasado por tres grandes fases en su influencia sobre las instituciones europeas. En la primera, las comunas, haciéndose ricas por el trabajo, compraron primero su libertad y después sus tierras, de manera que la aristocracia, al perder sucesivamente su imperio y su riqueza, halló que veía privado de validez (sic). La importancia creciente del régimen feudal como forma de estado civil se de la industria (sic), en la segunda fase, reforzó esa causa, lo que libertó a toda Europa del poder temporal del Papa, y le arrebató la mitad de su supremacía espiritual".

"La tercera fase es la más significativa de todas"... "La misma causa —escribe Barnave— ello es, el progreso de la propiedad mobiliaria, es la causa, en Europa, de la democracia y del cemento que hace la unidad de los estados; ha modificado sucesivamente todos los gobiernos de Europa. Los sistemas de gobierno que ha establecido han sido diversos, según ha sido más o menos favorable la posición geográfica. El pueblo

ha establecido una república en lugares en que era fuerte dentro de un estado pequeño: en otro, en que el territorio es extenso, sólo ha tenido fuerza para mantener, a través del poder de la tributación, el sistema monárquico contra esa aristocracia que es el enemigo común de los reyes y del pueblo; esto es, ha establecido monarquías absolutas. Donde ha podido ir más lejos, después de haber sido por un largo período el sostén del trono contra los grandes nobles, ha hecho explosión, y ocupando el lugar de aquella en el sistema de gobierno ha establecido la monarquía limitada. Las formas federal y aristocrática del gobierno feudal han podido sobrevivir sólo cuando su evolución era débil... Esta evolución, común a todos los gobiernos europeos, es la que ha preparado en Francia una revolución democrática, y fué causa de que estallara a fines del siglo XVIII".

"Barnave —dice Lazki comentándolo—, con toda su notable penetración no puede concebir una revolución que vaya más allá de lo que fué aquella en que participó con tanta distinción. Para él no hay proletariado. La Revolución termina con el triunfo del propietario del capital industrial. Ve a la clase de propietarios industriales conscientes de su fuerza. Se da cuenta de que no estarán satisfechos hasta que su fuerza se exprese en la conquista del poder del Estado. No sospechaba que más allá de ellos había una clase nueva preparándose también para entrar a la historia". (1)

Barnave expresa fielmente el pensamiento de la burguesía sobre el carácter de la contribución —como lo hizo Sieyés en la época en que la burguesía luchaba por un orden más justo para ella—, el fin que persigue con ella, y por lo mismo, quienes de los ciudadanos eran los más interesados en enterarla. Pero su aportación a pesar del ideal y concepción de los burgueses al respecto, o sea que consistía la contribución en un donación o en un cambio, no podía quedar al arbitrio de los particulares, y mucho menos, que por algún concepto ajeno a una delegación de facultades hecho por la nación, se erigiesen en autoridades fiscales. Por esta razón podemos decir que el desarrollo lógico-jurídico en materia contributiva del artículo III de la Declaración de los Derechos del Hombre, es en el sentido de que él establece la soberanía tributaria de la nación, cuyo fundamento no podría deducirse, en virtud del espíritu de la época, de ningún derecho divino mas si de una convención celebrada libremente por hombres iguales entre sí en la cual declinan sus derechos, y naturalmente su patrimonio, en favor de la comunidad que surge con motivo de dicha convención; y en un fin práctico a perseguir o sea el mantenimiento del gobierno y de su administración. ¿Cuáles son los límites que se establecen a ese poder soberano de imponer? Son dos: Que el monto total de la contribución no sea superior a los

---

(1) "El Liberalismo Europeo". Págs. 327, 328, 329, 330, 331, 332, 333, 334.

gastos que origina el sostenimiento del gobierno y de su administración; y que esté en relación a la capacidad de los contribuyentes.

El sentido de justicia que la burguesía entendió realizar en materia contributiva, quedó claramente expresado en el artículo 13 de la Constitución Francesa al expresar que la contribución debía ser general y proporcional a la capacidad de los contribuyentes o sea de los ciudadanos. Pero además, sin expresarse jurídicamente, que el sistema impositivo estuviese integrado por impuestos indirectos. Pero este ideal de la burguesía no se realizó plenamente en virtud de que el Estado necesita de fuentes seguras de recursos; es decir, que no estuviesen sujetos los impuestos a contingencias imprevistas producto de las relaciones de cambio, y además porque el producto de esa clase de impuestos no bastaban a cubrir los gastos del Estado.

En líneas generales y desde el punto de vista de la ciencia financiera estas cuestiones a que nos hemos referido arriba, se mantienen casi inalterables durante un poco más de tres cuartos de siglo. Pero teóricamente y a partir del segundo tercio del siglo pasado, se empieza a propugnar por un cambio. Se ataca a los impuestos indirectos en virtud de que justamente se consideró que quien los pagaba en definitiva, era la clase que menos recursos económicos tiene. Se pensó que la generalidad de los impuestos no debía ser entendida en términos absolutos. Se empieza a considerar que el pago de impuestos es un deber que el ciudadano tiene para con el Estado, precisamente por serlo sin atender a beneficio alguno recibido o por recibir y que este impone unilateralmente. Se piensa y se lleva a la práctica, que el sistema impositivo debe tener impuestos que protejan y fomenten el desarrollo económico del país. Que el producto de los impuestos debía y podía ser utilizado con fines distintos al puramente fiscal. Se exponen teorías sobre la mejor manera de realizar la justicia contributiva. Se propugna por el establecimiento de impuestos personales —el de la renta— y progresivos. Y por último, se pone a debate la cuestión de las exenciones de impuestos fundadas en la incapacidad contributiva.

En el último cuarto del siglo pasado, en fin, todas estas ideas son expuestas sistemáticamente y fundadas científicamente por la Ciencia Financiera. El Estado recoge las más de ellas en su legislación. Con respecto a la distribución de los impuestos y la justicia que la debe animar, " se establecieron estas normas —dice Griziotti (1)—: a) exención del mínimo de existencia; b) exención por cargas de familia; c) progresión de los tipos de gravámen; d) consideración de otras causas de aumento o disminución de la capacidad contributiva".

Las causas que originaron tanto la formulación teórica de estas normas como su plasmación jurídica, se hallan indiscutiblemente en las

---

(1) "Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda". Pág. 116.

consecuencias del liberalismo y en la aparición en el escenario de la Historia, de los proletarios como clase consciente de sus intereses.

**DESARROLLO DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA DE ADAM SMITH.**— Dice el Lic. Ernesto Flores Zavala que este principio se desarrolla actualmente "a través de dos principios o reglas que son: el de la generalidad y el de la uniformidad" o igualdad. (1)

**La generalidad.**— Se puede formular afirmativa o negativamente. En el primer caso, se quiere decir que todos deben de pagar impuestos y en el segundo, nadie debe estar exento del pago de impuestos. Pero este principio no debe ser entendido en términos tan absolutos, pues está condicionado por otro principio que es el de la capacidad contributiva, el cual supone un conjunto de valoraciones económicas o juridico-políticas para determinar la aptitud económica de las personas para contribuir a los gastos públicos; dicha aptitud constituye la capacidad contributiva y se encuentra estatuida en la Ley. La capacidad contributiva viene pues a poner un límite al principio de generalidad de los impuestos, de tal manera que sólo aquellos que tienen esa capacidad tienen asimismo la obligación de pagar impuestos, mas no así los que carezcan de ella; es decir, el principio de generalidad o universalidad, que así se le llama también, se realiza cuando sin excepciones ni privilegios todas las personas que manifiestan esa aptitud económica están obligadas al pago de impuestos; sólo deben estar exentas de pago las personas que no tengan capacidad contributiva y ello no constituye ningún privilegio, sino que es una derivación lógica y necesaria de este principio.

Los sistemas impositivos están integrados por múltiples impuestos establecidos cada uno de ellos de acuerdo con las fuentes de renta o fortuna de los particulares, debido a ésto tampoco debe entenderse la generalidad en el sentido de que está obligado al pago de todos los impuestos; en otras palabras, éstas personas deben pagar determinados impuestos en razón de la fuente de su renta o de su fortuna; aquellas otras deben pagar otros impuestos por la misma razón. En fin, de lo que se trata es que el sistema impositivo vigente "afecte a todos —dice Ernesto Flores Zavala—, en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto". (2)

Consecuencia del principio de generalidad, es que tanto los nacionales como los extranjeros están obligados al pago de impuestos. La obligación de los nacionales es obvia; la de los extranjeros se explica en función de la soberanía tributaria y en virtud de que "no sería equitativo que se concediera protección gratuitamente —dice Eheberg—, ésto es, a costa de los súbditos nacionales, a personas que, sin ser súbditos

(1) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 148.

(2) Op. cit., pág. 148.

del Estado, viven en el país durante largo tiempo o tienen fincas o explotan negocios en el mismo etc". (1) Así pues, la condición jurídica de ser extranjero no puede ser eximente del pago de los impuestos; al igual que los nacionales tienen la obligación de contribuir al sostenimiento de un Estado ajeno, pero al cual se encuentran vinculados social y económicamente.

Guillermo Ahumada dice que "los contribuyentes nacionales pueden ser clasificados en cuatro categorías: a) nacionales residentes que obtienen su renta del país; b) nacionales residentes, pero que obtienen sus rentas del extranjero; c) nacionales residentes en el extranjero, con rentas del país de origen, y d) nacionales residentes en el extranjero con rentas del país de residencia". Estos últimos son contemplados por el Derecho Tributario de su país como sujetos de menor capacidad contributiva en razón de que en el país en que residen están obligados al pago de impuestos.

"Los extranjeros —sigue diciendo Ahumada—, a su vez, pueden clasificarse en otras cuatro categorías semejantes: a) extranjeros residentes en una forma prolongada en el país y con rentas en el país de residencia; b) extranjeros residentes en el país, pero con rentas del país de origen; c) extranjeros no residentes en el país, pero obteniendo sus rentas en el país (ingleses que viven en Inglaterra pero con propiedades y rentas en Francia), y d) extranjeros de paso en el país". (2)

Ernesto Flores Zavala toma como guía el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación para decirnos que "están obligados al pago de impuestos:

1º—Los nacionales:

A.—Con domicilio en el país, cualquiera que sea el origen de su renta o de su fortuna.

B.—Con domicilio en el extranjero, cualquiera que sea el origen de su renta o de su fortuna.

2º—Los extranjeros:

A.—Domiciliados en el país, cualquiera que sea el origen de su renta o de su fortuna.

B.—Con domicilio en el extranjero, por los actos que efectúan en la República o que en ella deban tener sus efectos, o por capitales o rentas originadas en el país.

C.—Los extranjeros transeúntes, en los mismos casos mencionados en el párrafo anterior.

3º—Las personas físicas.

4º—Las personas morales, tanto de Derecho Privado como de Derecho Público.

5º—Las unidades económicas".

(1) Principio de Hacienda Pág. 169.

(2) Op. Cit., pág. 244.

*Referencias a nuestra legislación.*—Los artículos constitucionales 31, fracción IV y 28, tercera oración, consagran el principio de generalidad al decir, el primero, que es obligación de los mexicanos —sin distinciones de ninguna clase— contribuir para los gastos públicos, y el segundo, que en el Estado Mexicano no habrá exención de impuestos. Más adelante, cuando tratemos de la igualdad o uniformidad de los impuestos explicaremos el por qué de esta afirmación.

De diversas interpretaciones ha sido objeto la fracción IV del artículo 31 constitucional. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, examinando los elementos jurídicos de validez constitucional de los impuestos, ha establecido jurisprudencia en el sentido de que para que sean constitucionales aquellos deben ser equitativos y proporcionales y su producto debe ser aplicado precisamente a los gastos de la entidad pública que los recauda; es decir, ha aplicado rigurosamente el texto constitucional. De esta manera la Corte separa los términos "proporcional y equitativa", y como muy bien dice el licenciado Ernesto Flores Zavala al referirse al criterio de la Corte, implicando el problema de justicia de los impuestos y en particular, el principio de la generalidad, aquella no ha explicado lo que debe de entenderse por ambos términos. Sin embargo, cabe hacer la salvedad con respecto al tema de que tratamos, que es de explorada jurisprudencia y es un principio general de derecho que las leyes en general, en particular las tributarias, deben ser generales y abstractas, de tal modo que implícitamente nuestro máximo tribunal al referirse a la validez constitucional de los impuestos nos dice de la generalidad de los mismos. Pero si así no fuese, existen normas constitucionales que aplicadas en materia tributaria consagran ese principio de la generalidad de los impuestos; así, el artículo 13 constitucional dice: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas". Y el artículo 31 constitucional, fracción IV, al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos y que tales contribuciones deben ser establecidas por leyes en sentido formal y material. Empero, debe hacerse la aclaración de que tales leyes impositivas no se refieren a toda la población siempre, sino a determinadas categorías de personas por la razón que apuntábamos más arriba. (1)

El señor licenciado Ernesto Flores Zavala dice que los términos "proporcional y equitativa" no se deben separar sino tomarse como una unidad conceptual que significa justo, o sea el principio de justicia de los impuestos. Nosotros creemos que la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe de entenderse en relación al tema que nos ocupa, desde dos puntos de vista: general y particular. De acuerdo con el primero no cabe duda que dicha fracción consagra el principio de

(1) Supra págs. 16 y 17.

justicia de los impuestos, pero no exclusivamente en los términos indicados arriba, sino en toda su integridad; de acuerdo con el segundo, consagra en forma particular cada uno de los desarrollos del principio de justicia. Así la generalidad se encuentra expresada por la obligación que impone a los mexicanos —sin distinciones ni excepciones— de contribuir; tal obligación general se halla reforzada por la prohibición de conceder exenciones de impuesto que estatuye el artículo 28 constitucional; y la igualdad, por los términos "proporcional y equitativa". Y por último, con el objeto de que se realice más plenamente la justicia contributiva, establece un límite al Estado en su poder soberano de imponer, el cual es el fin de la contribución.

Dados los términos de la fracción IV del artículo constitucional surge un problema que consiste en saber si los extranjeros tienen o no obligación de contribuir a los gastos públicos que la Constitución impone a los mexicanos. Nuestra Carta Magna en ninguno de sus artículos establece ese deber para los extranjeros. En cambio, la Constitución de 1857, en su artículo 33 imponía a los extranjeros "la obligación de contribuir para los gastos públicos, de la manera que dispongan las leyes". Al suprimir el legislador de 1917 esta obligación de los extranjeros, da lugar a pensar que quiso que esas personas no tuviesen ninguna obligación tributaria. Empero, no creemos que esta haya sido la intención del Constituyente indicado. Por esto pensamos que una interpretación precipitada nos conduciría a concluir que sería inconstitucional exigir contribuciones a los extranjeros; pero sucede precisamente que ninguna norma del mismo ordenamiento jurídico prohíbe que se imponga a tales sujetos, y es regla general de Derecho que cuando, no se prohíbe se faculta. Ahora bien, siguiendo el orden lógico-jurídico de producción del Derecho en nuestro país, esa facultad está atribuida al legislador ordinario, quien en diversas leyes y en distintas épocas de nuestra Historia ha impuesto a los extranjeros la obligación de contribuir. "Creemos —dice Ernesto Flores Zavala— que aún cuando el precepto constitucional —Art. 31, Frac. IV— sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros, y en consecuencia puede hacerlo el legislador ordinario". Pero cabe agregar que el Estado Mexicano, en virtud de que la soberanía tributaria es atributo esencialísimo de la soberanía nacional, tiene pleno derecho de imponer a los extranjeros por los actos que éstos realicen en territorio nacional o que en él tengan sus efectos, puesto que por la ejecución de esos actos tácitamente se están sometiendo a las leyes mexicanas y por ende a la soberanía nacional. No imponer a los extranjeros que de alguna manera se hallan vinculados a la economía o sociedad nacional y que obtienen beneficios del Estado, sería tanto como abdicar del poder soberano de imponer. El hecho que se celebren tratados internacionales sobre imposición de

extranjeros no significa de ningún modo limitación a ese amplio poder que, sin embargo, no es arbitrario, ya que se encuentra limitado por las necesidades económicas del Estado y por la capacidad contributiva de los súbditos, y en este caso, también de los extranjeros. Concluimos pues, que en materia impositiva, la condición jurídico-política de extranjero no constituye un privilegio ni es eximente de pago de impuestos; y con ello, el principio de generalidad en nuestro país se cumple cabalmente.

Para terminar esta cuestión citaremos dos preceptos de leyes vigentes en diversas épocas, que en forma particular establecen el deber de los extranjeros de contribuir en el Estado Mexicano.

En el artículo 35 de la Ley de extranjería y Naturalización de 28 de mayo de 1886, se dijo: "Los extranjeros tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que los dispongan las leyes..."

El artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización de 5 de enero de 1934, dice: "Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población".

Cabe agregar a esto que del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que cualquier individuo, sea nacional o extranjero, está obligado al pago de impuestos en tanto que su situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

El principio de generalidad en su consecuencia contributiva, es recogido por las leyes secundarias. Así tenemos que el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación dice: "La calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal puede recaer:

I.—Sobre los mexicanos residentes en el país o en el extranjero.

II.—Sobre los extranjeros residentes en la República o en el extranjero, en este último caso, por actos efectuados en la República o que deban producir en ella sus efectos jurídicos o económicos, por capitales que posean dentro de la República o por ingresos que obtengan, por cualquier título, de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

III.—Sobre las personas morales, nacionales o extranjeras, cuando se encuentren comprendidas en los casos de las fracciones I y II respectivamente.

IV.—Sobre los establecimientos públicos, y en general sobre los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia.

V.—Sobre cualquier agrupación que, sin tener personalidad juri-

dica, constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales mencionadas en la fracción III de este artículo”.

A estos sujetos, deben de agregarse, según el artículo 30 del citado Código, la Federación, los Estados, los Municipios, los Territorios Federales y el Distrito Federal, cuando ejecuten actos que no correspondan a sus funciones propias de Derecho Público. Antes de la derogación de los artículos 131, 132, y 134 de la Ley General del Timbre, que concretamente se referían a la Contribución Federal, excepción hecha de la Federación que tiene plena soberanía tributaria, los demás entes públicos podían ser deudores fiscales aún actuando dentro de la órbita de sus funciones de Derecho Público. También, conforme al artículo 30 del Código Fiscal, en casos de no reciprocidad, tanto los otros Estados como sus representantes o agentes diplomáticos, son deudores fiscales en los términos de la fracción II del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 2º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1º de enero de 1942 —este es el impuesto universal por excelencia—, dice: “Están obligados al pago del Impuesto sobre la Renta:

I.—Los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella; pero del impuesto que corresponda pagar a los mexicanos domiciliados en el extranjero deberá deducirse el que paguen por el mismo concepto a la nación donde residan.

II.—Los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella; cuando las modificaciones de su patrimonio provenga de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional.

III.—Las sociedades civiles o mercantiles, las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones y, en general, las corporaciones en los casos en que lo están los individuos, conforme a las fracciones anteriores”.

*Las exenciones.*—Con respecto al principio de generalidad o universalidad se plantea en la doctrina el problema de las exenciones tributarias que se conceden a personas o clase de ellas. Los motivos que las han inspirado a través de la Historia han sido diversos y no siempre consultaron la aptitud económica de los individuos. Actualmente cierta clase de exenciones tienen como base el principio de capacidad contributiva. Otras más, se encuentran inspiradas en motivos de orden político y económico. Pero estas exenciones no son generales en el sentido de que se está exento de pagar todos los impuestos, sino de determinados impuestos; aún en el caso de la exención de impuestos, a los mínimos de existencia, los beneficiados están sujetos al pago de los impuestos al consumo.

Las exenciones tienen una larga historia y hasta la Revolución Francesa se inspiraron en cuestiones de organización social y en el

"ethos" particular de la clase dominante y sólo incidentalmente en motivos de desarrollo industrial en la época del mercantilismo. A partir de la Revolución citada, se examinan bajo los postulados de igualdad y el principio económico del libre cambio; es decir, de la igualdad jurídica y de la igualdad de condiciones para luchar económicamente. Muchos autores desarrollando lógicamente estos principios, encontraron injustificadas toda clase de exención; pero quizá más que la lógica, influyó de manera determinante para pronunciar su juicio sus propios intereses personales o los de su clase. También no es de despreciarse la concepción liberal de los fines del Estado y la organización política del mismo, pues son argumentos a los cuales se recurrió con frecuencia para considerar injustificadas las exenciones de impuesto.

Como de este tema nos ocuparemos in extenso en el capítulo V de este trabajo, nos limitaremos a decir por ahora que la doctrina, a excepción de las exenciones al mínimo de subsistencia, no se ha puesto de acuerdo sobre si son injustificadas o no las otras clases de exenciones de impuestos. Unos autores sostienen que son violatorias del principio de la generalidad; y otros admiten temperamentos que se encuentran en función de la doctrina política que entienden adoptar.

Para terminar con la cuestión del principio de generalidad diremos con Griziotti que "el impuesto es general, no cuando todo el mundo lo paga, puesto que desde ese punto de vista ningún impuesto satisface la exigencia de universalidad, sino cuando es pagado por todos aquellos que poseen la misma capacidad contributiva, de tal manera que no existan privilegios entre aquellos que presentan las condiciones reveladoras de capacidad contributiva". (1)

*La igualdad o uniformidad.*—Quizá este principio más que el antecedente, se encuentre grávido del sentido de justicia que en una sociedad prevalezca y de los criterios particulares de los gobernantes de la misma que inspiran los medios por los cuales se pretende realizar la igualdad contributiva en una sociedad.

Doctrinalmente la postulación de este principio no ofrece dificultades. En términos generales se enuncia diciendo que todos aquellos ciudadanos que tengan igual capacidad contributiva deben recibir igual trato de las leyes tributarias; pero tanto los medios que teóricamente se ofrecen para realizarla y sus desarrollo; como los que consagran la Ley y el modo en que funcionan en la práctica, son ambos materia de discusión. Y no puede ser de otra manera en virtud de los diversos intereses económicos y sociales que se ven afectados, de una u otra manera, ya sea por la Doctrina o por la Ley. Pero además, cabe agregar con Gastón Jezé, que "no hay que olvidar que muchas veces consciente o inconscientemente, las soluciones preconizadas en ma-

(1) Cit. por Ahumada. Op. cit., pág. 261.

tería de impuestos son inspiradas por los intereses de clase. Y desde ese momento, bajo el nombre pomposo de justicia en materia de impuestos, se formulan las reglas más diversas, a las que los autores atribuyen todo su cuidado por el interés general y de la justicia, pero que tienden a aliviar más o menos a una clase, a protegerla, a proporcionar ventajas a una categoría de individuos. Examinando el sistema de impuestos en vigor en un país, en una época dada, se puede decir con seguridad cuál es la clase que posee el poder político".

"El principio de igualdad —dice Ahumada— debe ser tratado desde dos puntos de vista: el previsto en la ley sobre la repartición de las cargas, o sea la repartición de derecho, y el que efectivamente se presume que se realiza en el campo de la realidad económica a través del proceso de traslación e incidencia de los tributos, y los efectos compensadores del gasto público, como elemento del costo privado de los bienes y servicios que los particulares producen. La repartición de derecho y la igualdad de los individuos frente a las cargas y beneficios deben estudiarse en sus dos aspectos complementarios." (1)

Dados los límites de este trabajo, sólo nos proponemos interesarnos del primer punto de vista, indicado por Ahumada.

Vamos a examinar, primeramente, la igualdad contributiva bajo dos teorías sobre la naturaleza del impuesto: ellas son: la teoría impuesto-precio y la teoría impuesto-prima de seguro. Para los sostenedores de la primera concepción, es indiscutible que la igualdad impositiva se realizaba cuando todos los individuos que recibían de parte del Estado el mismo servicio de protección, pagaban por él un impuesto cuyo monto era igual al valor del bien protegido. Así, como la vida es de igual valor para todos y cada uno de los individuos, el servicio de protección de la misma debería importar el mismo precio para cada individuo. Por lo que hace a la propiedad, cuyo valor es distinto en cada caso concreto, el precio de su protección, o sea el impuesto, debería ser calculado en relación al monto de aquella.

De acuerdo con la teoría impuesto-prima de seguro, que es posterior a la citada arriba y en cierto modo su desarrollo, pues parte, lo mismo que la antecedente, de las funciones de protección que ejerce el Estado, se dijo que para realizar la igualdad contributiva el impuesto debería ser calculado proporcionalmente al consumo de servicios de protección que cada individuo hacía en atención a sus rentas y riqueza poseídas.

Aunque lo expuesto es la regla general aplicable a las dos teorías, en realidad, con respecto a la cuota del impuesto, los sostenedores respectivos expusieron los más diversos criterios. Para unos autores, la cuota debería ser proporcional; para otros, progresiva; y para otros

---

(1) Op. cit., pág. 251.

más, degresiva. El primer criterio es obvio; el segundo partía del hecho que se presentaba en la época, del aumento continuo de la demanda de servicios sin que se observara el mismo fenómeno con la riqueza, por lo cual para costearlos era necesario que hubiera un mayor producto y esto sólo se podría lograr a base de impuestos progresivos; el tercero se fundamentaba en que el crecimiento tanto de la riqueza como de su protección no guardaban entre sí una proporcionada relación.

Ambas teorías, explicables históricamente, han dejado de tener vigencia por lo que hace a los impuestos y a la igualdad que debe regirlos en su distribución. Actualmente podrían ser aplicadas, pero no en toda su extensión, a la igualdad que debe normar las tasas o derechos que se exigen por la utilización de ciertos servicios públicos.

Posteriormente a estas teorías surge la tesis de la capacidad contributiva, que, como hemos dicho antes, consiste en la aptitud económica que tiene un individuo para pagar impuestos. La capacidad contributiva se manifiesta por signos exteriores, e "indica la potencialidad que poseen los sometidos a la soberanía fiscal —dice Griziotti— para contribuir a los gastos públicos". Pero además, "explica la distribución de los gastos públicos mediante impuestos, tanto directos como indirectos, e indica que la aplicación de las cargas se efectúa sin tener en cuenta el goce, por parte de los contribuyentes, de los diversos servicios públicos". (1)

Las manifestaciones de la capacidad contributiva se observan en dos momentos: cuando se adquiere la riqueza y cuando se consume; pero hay que advertir que no todos los ingresos ni todos los gastos pueden indicar capacidad contributiva. Además, las manifestaciones de capacidad contributiva varían en función de tiempo y lugar. Y por último, tanto esos signos exteriores por medio de los cuales se manifiesta la capacidad contributiva como las condiciones personales, pueden ser realizados por el Estado.

Ahora bien, si éstos son los elementos económico-políticos que informan a la capacidad contributiva, debe hacerse notar que no la agotan puesto que su determinación definitiva debe hacerse en concordancia con los beneficios generales de que gozan los contribuyentes, lo cual constituye un límite para el Estado, o sea la observancia del principio de legalidad. Así, "la distribución de los gastos públicos —dice Griziotti—, teniendo en cuenta el principio de la capacidad contributiva, debe hacerse en relación con los beneficios de que gozan los contribuyentes y derivados tanto por la actuación del Estado como por la de la Sociedad y la Economía Nacional que el propio Estado representa". (2)

"Las manifestaciones de la capacidad contributiva —agrega Gri-

(1) B. Griziotti: op. cit., pág. 101 y 107.

(1) Op. cit., pág. 108.

ziotti—, en relación a los beneficios producidos a los contribuyentes por la actividad del Estado y de la Sociedad, consisten en la riqueza que se gana, en la riqueza que se gasta y en los beneficios que deriva el contribuyente de una obra de interés público”.

“La riqueza ganada, la riqueza gastada y los beneficios obtenidos de las obras del Estado y de la actividad de la sociedad, son tres manifestaciones complementarias de la capacidad contributiva”. (1)

Guillermo Ahumada al tratar de la igualdad impositiva, dice que ésta se encuentra informada por el principio de la capacidad contributiva el cual supone un “conjunto de valoraciones subjetivas y objetivas que sirven para apreciar la manifestación externa de un hecho económico imponible y previsto en la ley. El hecho económico previsto en la ley es la consecuencia del principio de capacidad contributiva, el cual debe ser considerado como la causa (Causa específica, según Ranelletti) de la obligación tributaria, y no el hecho mismo que es la medida de la obligación”. (2)

Estas valoraciones que para Ahumada son de carácter económico o jurídico-políticas, reconocen un límite que es el que se encuentra establecido en un régimen de derecho por la Constitución, y que se pueden referir “a la exención de un mínimo de existencia, o a la determinación de la renta neta, previo la desgravación de las cargas consentidas (familiares, gastos de producción, deudas), a la condición de célibe o casado, extranjero o nacional, al domicilio (dentro o fuera del país), a los orígenes de la renta (del trabajo, del capital o mixtas), o al monto de la renta, a la riqueza presuncional o cierta de la renta del contribuyente, al grado de privilegio que esa renta representa, a razones de protección o reciprocidad internacional (en las exenciones generales), a veces a los objetivos que el estado pretenda lograr en beneficio colectivo, etc., etc.; todo esto, y mucho más, son los elementos que constituyen en un momento dado el principio de capacidad contributiva, con los que se pretende lograr la igualdad en el reparto teórico de los impuestos”.

“Pero el principio de capacidad contributiva —agrega adelante Ahumada—, así en abstracto, no tendría su razón de ser si no se refiere también al otro aspecto de que las finanzas se ocupan: al del gasto público y al proceso de incidencia del impuesto y del gasto, que son el reverso de la misma moneda. Gasto y recurso se complementan para la determinación del concepto de capacidad contributiva”. (3)

Dé esta manera la capacidad contributiva surge como un todo orgánico tanto de la fuente de donde proviene el impuesto, como de su gasto, de modo tal que si solamente se atendiera a uno sólo de los as-

(1) G. Ahumada Op. cit., pág. 256.

(2) Op. cit., pág. 256 y 257.

(3) Op. cit., pág. 107.

pectos complementarios, o más bien dicho, a la fuente primaria e indiscriminada de donde proviene al parecer en primer término el impuesto, olvidando con ello los procesos de incidencia y el empleo de su producto, se cometería grave injusticia en el reparto de los gastos públicos.

De las palabras de Ahumada creemos que se puede desprender una contraposición entre el principio de capacidad contributiva y aquella capacidad que éste informa y establece la ley, o sea la capacidad tributaria positiva. En efecto, se trata de dos clases de valoraciones sobre un mismo hecho: una que informa a la Ley y la otra que es producto de la elaboración doctrinal, las cuales obran entre sí y de su conjunción dependería, desde un punto de vista teórico-práctico, la plena realización de la justicia tributaria. Esta depuración de la capacidad contributiva va constituyendo pues, un proceso de valoraciones que inciden sobre el fundamento de la obligación tributaria.

Independientemente de las lícitas discusiones que al respecto se han suscitado, para nosotros no existe otra capacidad contributiva que la que establece la Ley, puesto que ésta es la que en última instancia especifica, cuantifica y cualifica la capacidad contributiva, en atención a sus manifestaciones externas y de las necesidades económicas que experimenta el Estado —elemento que siempre se debe tomar en cuenta— y al criterio de justicia social que se pretenda realizar. Cabe agregar que la ley por sí misma y de modo inmediato no valora, sino manda o faculta. Sólo de modo reflexivo puede hablarse de valoraciones en virtud de que éstas le preceden y le informan.

Terminaremos por ahora con el principio de capacidad contributiva, diciendo con Griziotti que "el postulado de igualdad es asimismo observado cuando el impuesto grava igualmente a los contribuyentes con una igual capacidad, según los criterios establecidos por el legislador, y golpea desigualmente a los contribuyentes que tienen una desigual capacidad contributiva. Por lo que se llega a distinguir diferentes grupos de personas físicas o de personas morales: los grupos de personas exceptuadas del impuesto por falta de capacidad contributiva y los grupos múltiples de contribuyentes que pagan en proporciones diferentes el impuesto sobre cada unidad de riqueza, según la capacidad contributiva diferente, determinada por el criterio complejo del legislador. No es pues, toda la renta la que debe pagar el impuesto, ni cada una de esas parcelas la que debe ser tasada igualmente". (1)

Otra teoría por medio de la cual se pretende lograr la igualdad impositiva, es la que se basa en la idea del sacrificio. Esta teoría informa el principio de la igualdad de sacrificios. Tuvo su origen en Adam Smith; posteriormente la desarrolló Stuart Mill, y actualmente, se explica en función del principio económico de la utilidad final.

(1) Cit. por Ahumada. Op. cit., pág. 262.

Esta idea entraña que el pago del impuesto es un sacrificio necesario del contribuyente en tanto que es indispensable para el mantenimiento del Estado y la realización de sus funciones o atribuciones —como afirma la teoría moderna del Derecho Administrativo—. Por lo tanto y en principio, esta teoría se enuncia diciendo que el pago de los impuestos debe representar comparativamente para cada uno de los contribuyentes un sacrificio igual.

Stuart Mill dice: "¿Por qué razón debe prevalecer la igualdad en materia de impuestos? Por la razón de que así debe ser en todas las cuestiones de gobierno. Así como el gobierno no debe hacer ninguna distinción entre las personas o las clases, por lo que respecta a las peticiones que éstas pueden hacerle, los sacrificios que les exija deben, por así decir, precionar a todos por igual en la medida de lo posible, lo cual debe observarse que es la manera de que el sacrificio para el conjunto, sea menor. Si alguien soporta una carga menor de la que le corresponde, es porque otra soportara una mayor, y el aligeramiento de la carga para el primero, no representará, *caeteris paribus*, un bien tan grande para él, como el mal que para el segundo representa el aumento de la que, en justicia, le corresponde. La igualdad en la imposición, como una máxima en la política, significa por consiguiente, igualdad de sacrificio. Quiere decir tanto como proporcionar la contribución de cada persona a los gastos del gobierno, de tal manera que los inconvenientes que para ella se derivan del pago de su parte, no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquier otra por el pago de la suya". (1)

*Derivaciones de este principio.*—Para algunos autores la distribución de los impuestos, para lograr la igualdad, debe hacerse en tal forma desde un principio, que no perturbe el equilibrio económico existente, siendo el medio principal los impuestos proporcionales o sea que éstos integren el sistema impositivo.

Pero esta igualdad es puramente formal; en el terreno de los hechos pueden no realizarse. En consecuencia, se agrega, el equilibrio se establece por medio del juego natural de las leyes económicas, las cuales son en este caso un complemento de la igualdad formal y por lo mismo a ellas debe confiarse la misión de compensar las pequeñas desigualdades que aún subsistan.

Para otros, la idea de sacrificio no sólo debe contemplarse desde un punto de vista individual, más también de otro que es el colectivo. Y así se dice, que para que el sistema impositivo realice la igualdad debe ocasionar a la sociedad el mínimo sacrificio colectivo, sin estorbar el aumento de la producción. Este desarrollo de la idea de sacrificio está motivado en el principio hedónico del menor costo. Ya sea bajo un punto de visto u otro —individual o colectivo—, tales posiciones entrañan también un límite a la facultad impositiva del Estado.

---

(1) Principios de Economía Política: Págs. 794 y 795.

De acuerdo con la Ley económica de la utilidad final o marginal, formulada primeramente por Gossen, se afirma que la utilidad de un bien decrece en razón inversa del aumento de éste. Más tarde esta Ley se aplicó a la idea de sacrificio por lo que hace a la producción de la renta y la obtención de su consumo. Y se dijo: a) que el sacrificio que implicaba la producción de la primera porción de renta era superior a las subsecuentes, y b) que la utilidad de la renta decrecía en relación inversa a su aumento de manera tal que si la primera porción de renta sirve para satisfacer necesidades imprescindibles no así las siguientes hasta darse el caso que las últimas porciones de renta no encuentran empleo; es decir, no se consuman. Esto sirvió de fundamento a nuevas tesis sobre la igualdad de sacrificios así como al medio que le sirve de base. "Los impuestos —dice Seligman—, en la medida en que nos privan de nuestros medios para satisfacer nuestras necesidades, nos imponen un sacrificio. Pero el sacrificio que implica el abandono de aquello que nos permite satisfacer nuestras necesidades indispensables, es muy diferente al sacrificio por el abandono de aquello que nos permite satisfacer nuestras necesidades menos urgentes. Si dos personas tienen respectivamente una renta de mil y de cien mil, nosotros les impondremos un sacrificio desigual tomándoles la misma proporción, por ejemplo, el diez por ciento. En efecto, a aquel que posee mil le quedarán novecientos; debe privarse él y su familia de cosas necesarias a la vida. Al que posee cien mil, le quedan noventa y nueve mil. Si suprime algo en sus gastos, lo que es dudoso, no serán más que los consumos de lujo, que no satisfacen ninguna necesidad presente. El sacrificio impuesto a estos dos individuos no es igual. Para imponer sacrificios iguales hay que gravar al rico más fuerte que al pobre. En otras palabras, el impuesto no debe ser proporcional, sino progresivo, y la tasa debe ser menos elevada en un caso que en otro...". "Si la intensidad de nuestras necesidades difiere considerablemente para objetos diferentes, la privación de una suma dada golpeará al pobre y al rico de una manera desigual, porque en un caso ella alcanza a las cosas necesarias, y en el otro no. Pero a medida que uno se aproxima a las necesidades menos urgentes, la diferencia en intensidad disminuye; finalmente para las fuertes deducciones hechas a las grandes rentas, no hay de hecho ninguna diferencia en la intensidad de las necesidades, desde que esas sumas están destinadas a la satisfacción de necesidades de gran lujo, cuya privación será de importancia igual mínima. En consecuencia, la tasa del impuesto debería aumentar gradualmente hasta un punto sobre la cual la progresión de la tasa debería disminuir con la diferencia en la intensidad de las necesidades, hasta que, finalmente, alcanzando el punto más allá del cual las necesidades son de importancia igual mínima, la tasa quede fija. En otras palabras, el impuesto debe ser progresivo, pero la tasa de la progresión debe de-

crecer gradualmente. La igualdad de sacrificios conduce, pues, al impuesto degresivamente progresivo". (1)

Tanto la tesis de la igualdad de sacrificios como su actual fundamento, son de carácter subjetivo; y todas las posiciones, desde su particular punto de vista, son lógicas. Pero precisamente por tener como base lo psicológico, algunos autores las ven con muchas preven- ciones; piensan: a) que la idea de sacrificio en materia tributaria debe rechazarse en virtud de que no presenta un fundamento sólido a la obligación tributaria; b) que como principio rector de la distribución de los impuestos, debe también rechazarse en virtud de que no es posible mensurar en cada caso concreto el sacrificio que pueda implicar el pago de un impuesto, lo cual dificulta en grado extremo la formula- ción de una regla general; c) que el principio económico de la utilidad final o marginal no es lícito elevarlo a la categoría de Ley por las numerosas excepciones que reconoce; y d) que si es cierto que este principio puede tomarse como una interpretación del modo psicológi- co que el hombre adopta frente a la utilidad de las cosas, también lo es que las preferencias, las oportunidades y la misma utilidad de las cosas varían en cada caso concreto de manera tal, que la multiplicidad que se presenta en este campo, impide que se realice la igualdad de sacrificios por un sistema impositivo que tome como base cualquiera de las posi- ciones expuestas, puesto que una buena dosis de error se deslizará en la apreciación de los fundamentos psicológicos de esa presunta igual- dad. De todo lo cual se concluye, que la teoría de la igualdad de sacri- ficios como sus derivaciones, no pueden fundamentar tanto un sistema impositivo como su reparto. Pero como muy bien dice Stuart Mill, el ideal de la igualdad de sacrificios, "como otros ideales de perfección, no puede realizarse por completo; pero el primer objetivo de toda dis- cusión práctica, debe ser saber en qué consiste la perfección". (2)

Para algunos autores, como Ernesto Flores Zavala, la igualdad de sacrificios es un complemento de la tesis de la capacidad contributiva, puesto que ésta por sí sólo no puede explicar tanto la discriminación de las rentas por su origen y empleo como la cuota de gravamen que pese sobre ellas, así como las situaciones personales.

Pero no cabe duda que cada una de estas tesis aspira indepen- dientemente a fundamentar la distribución equitativa de los impuestos. Dado este carácter exclusivo que tienen, nos parece que la mejor de ambas es la tesis de la capacidad contributiva en virtud de ser congruen- te con el concepto actual del impuesto. Pero además, es de todo punto científica, cosa que no sucede con la teoría de la igualdad de sacri- ficios.

Cabe agregar que dado el carácter individualista de la teoría de la

(1) Cit. por Ahumada Op. cit., págs. 230 y 231.

(2) Principios de Economía Política. Pág. 795.

igualdad de sacrificios, consecuencia de la doctrina económica-política que la informa, no podría fundamentar un sistema impositivo de una sociedad que se propusiera alcanzar metas que estén más allá del puro interés individual. Y con ésto no negamos la importancia que tiene la justicia individual; es decir, que cada persona y en la medida de su capacidad, concurra a cubrir los gastos públicos. Pero no cabe duda que por encima de este legítimo interés se halla el de la sociedad; por lo cual el primero se debe subordinar al segundo. Esto motiva una política impositiva distinta en cierto sentido de la tradicional. En efecto, actualmente se observa una tendencia estatal dirigida, dentro de los límites de la Constitución y los que impone la necesidad de recursos económicos, a aumentar la capacidad contributiva de grupos nacionales o clases sociales por medio exenciones de impuestos, subsidios, desgravaciones totales o parciales durante tiempo limitado, o aumentado de la cuota del gravámen y aun estableciendo nuevos gravámenes sobre actividades o hechos de otros grupos nacionales o clase social. Con ésto y algo más, por ejemplo, la regresión en el gasto público, se pretende realizar una justicia social. Y así, el concepto de capacidad contributiva se entiende también bajo un aspecto nacional o social, y con ello pierde en cierto grado su claro y antiguo sentido individual. Más adelante, al referirnos al intervencionismo estatal, trataremos esta cuestión con más amplitud.

*Referencias a nuestra Legislación.*— El deber de tributar tiene su fundamento de validez en la Constitución. Dicho deber contiene un presupuesto lógico necesario que está integrado por las relaciones político-jurídicas y un elemento constitutivo, que es, actualmente, la aptitud económica de los ciudadanos. Dado uno y otro, la obligación tributaria es esencialmente idéntica para todos los individuos; es decir, se trata del deber genérico de tributar, el cual se explicita en las distintas leyes tributarias de acuerdo con la aptitud económica.

Esto es, en tanto que las relaciones político-jurídicas permanecen inalterables, la aptitud económica es variable en cada paso concreto; no obstante, en virtud de la inalterabilidad de aquellas relaciones, el deber de tributar es el mismo para todos y cada uno de los individuos; es pues, por la variabilidad indicada por lo cual las leyes explicitan el deber genérico de tributar. Ahora bien, este deber se concretiza al realizarse la hipótesis legal prevista. La norma tributaria que contiene ésta, precisa la aptitud económica para los efectos del pago tributario. Dada la realización de la hipótesis legal, se está obligado a contribuir con determinado valor económico que difiere de un caso a otro. ¿Porqué la ley ordena, en casos que son idénticos por lo que hace al presupuesto y elemento constitutivo, la oblación de distintos valores económicos? En virtud de la diferente aptitud económica. Así, los que la tengan igual son gravados igualmente; mas los que revelen con su conducta diferente aptitud económica, son gravados desigualmente y aquellos

que carezcan de ella no podrán ser gravados en virtud de no darse el elemento constitutivo. Respecto a esto el Código Fiscal de la Federación dice en su artículo 30 que "estarán exentos del pago de impuestos y derechos: V.— Las personas físicas o morales que carezcan de la capacidad contributiva que las leyes señalen". Esto nos indica: a) que la ley precisa la aptitud económica sujeta al pago de contribuciones; b) que tal precisión es la base de la imposición, y c) dada la cual se está obligado a contribuir. De todo lo dicho resulta que tanto el elemento constitutivo de la obligación tributaria como el hecho de su variabilidad, son fundamentales para los efectos de la igualdad frente a las leyes tributarias.

Ahora bien, la determinación de la aptitud económica supone una previa valorización de la misma, de la manera que apuntamos más arriba. Desde el punto de vista del criterio o criterios que la informan, es meta-jurídica; por lo cual resulta inoperante en lo que hace al mandato de la norma tributaria, tanto más si se toma en cuenta que tales criterios son modos particulares de interpretar la capacidad contributiva para lograr la igualdad tributaria. Por esto, más atrás dijimos que no hay más capacidad contributiva que aquella que señala la ley; es decir, la positiva.

Esto es, todas las teorías sobre la manera de igualar el impuesto son interpretaciones de la aptitud económica. Ellas pueden informar en un momento dado a la Ley; en otro dejar de hacerlo o pretender informarla, de tal modo que la valorización resultante de cada una de ellas no siempre constituye la base de la determinación de la capacidad contributiva. Además, tales tesis, aunque tienen como objetivo común la igualdad impositiva, difieren en cuanto a la naturaleza y fundamento del impuesto y por ende respecto a la apreciación de la aptitud económica. Por otra parte, adolecen de poca precisión ya que a cada paso los intereses económicos y políticos en pugna impiden una solución adecuada o una conciliación definitiva. Por esto, cuando decimos igualdad impositiva nos referimos a la igualdad de deber tributario.

Preguntarse que tesis de las expuestas anteriormente informan la obligación tributaria constitucional y las normas que son su desarrollo, es un problema de contenido, mas no jurídico. De aquello será precisamente de lo que nos ocuparemos en lo que sigue.

Hemos dicho mas arriba, a propósito de la generalidad de los impuestos, que la fracción IV del artículo 31 constitucional recoge el principio de justicia que debe normar los impuestos. Ahora bien, vamos a tratar de saber qué sentido de justicia entendió consagrar el legislador.

El punto de partida para dilucidar tal cuestión es la Constitución de 1857. Ella constituye el vértice al cual convergieron el espíritu e intereses de una época y a su vez, el punto de partida para otra, antecedente de la Constitución de 1917. Por ambas consideraciones no nos

referiremos a Constituciones vigentes antes de la citada en primer término.

Sobre materia impositiva, nos da la pauta el artículo 36 del Proyecto de Constitución de 1857; aquél decía: "Es obligación de los mexicanos: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El texto que se aprobó en definitiva llevó como número el 31; en él se suprimió la palabra "justos"; y se dividió en dos fracciones, siendo la segunda la que impuso a los mexicanos la obligación de contribuir.

Sobre el espíritu que informó a esta Constitución, se ha dicho acertadamente que fué el liberal; desde luego, esto mismo se observó en materia tributaria. De modo tal que el sentido de justicia que se entendió plasmar jurídicamente, fué el especial del liberalismo. Sobre este asunto dice el licenciado Ernesto Flores Zavala que existe gran similitud entre la expresión "proporcional y equitativa" del artículo 36 del mencionado proyecto —hace notar el autor de referencia que es en este proyecto donde por primera vez aparece la citada expresión— y la regla de justicia de Adam Smith. En efecto, existe la similitud; sin embargo, nosotros disentimos de esta adscripción radical de aquélla pues pensamos que, ella se encuentra no sólo en la citada expresión sino en todo el artículo tal como fué aprobado; es decir, en el fondo la fracción II del artículo a que nos referimos recoge todos los elementos de la regla de justicia de Adam Smith. Veamos: para este autor la equidad o justicia de los impuestos se halla en función, primero, de que los súbditos o ciudadanos de un Estado contribuyan al sostenimiento del gobierno; segundo, que esta contribución sea proporcional a las facultades de los ciudadanos, y, tercero, moviéndose entre los elementos anteriores, pero con implicaciones más cercanas al primero, hay un elemento que integra plenamente la regla de justicia de Smith, y tal es que el producto de los impuestos debe servir exclusivamente para que el gobierno subsista y realice sus funciones de protección.

A excepción de la implícita naturaleza y fundamento del impuesto que contiene la regla de justicia del último autor citado, todos los elementos esenciales de aquélla se daban en la fracción II del artículo 31 de la Constitución de 1857. El primer elemento se hallaba expresado por la obligación de todos los mexicanos de contribuir; el segundo, en que dicha contribución debía ser proporcional y equitativa, y, el tercero por el deber de aplicar el producto de los impuestos a los gastos públicos. De lo dicho, concluimos que no es solamente en la expresión "proporcional y equitativa" del artículo 31, fracción II —después III por reforma de 1898—, en el que se encuentra la semejanza con la regla

de justicia reseñada, sino además aquélla no es de términos sino de esencia; es decir, uno y otra coinciden en el fondo.

Quizá se pretenda objetar la afirmación que hacemos diciendo que más que Smith influyó el pensamiento francés y la Constitución Francesa en el legislador mexicano de 1857. Desde luego, es indiscutible la influencia francesa; quizá se deba más bien a ella la cuestión relativa a que el producto de los impuestos debe de aplicarse a los gastos públicos; pero no debe de olvidarse que esto último integra plenamente la regla de justicia de Smith, lo cual fué sostenido con mayor énfasis por los economistas posteriores a este autor. Parece ser que tanto aquél como éstos fueron conocidos más o menos ampliamente por los intelectuales y políticos mexicanos del segundo tercio del siglo pasado. En cuanto a los demás elementos, es clara la influencia de Smith.

El licenciado Ernesto Flores Zavala sostiene que las palabras "proporcional y equitativa" se deben entender como una unidad conceptual cuyo sentido de significación es justicia en la imposición; y agrega: "lo que el constituyente pretendió expresar, fué que los impuestos sean justos." (1). Esta tesis es sobre la fracción IV del artículo 31 de la Constitución vigente, pero como se encuentra íntimamente vinculada al artículo 36 del proyecto aludido más arriba y a la fracción II —más tarde III— del artículo 31 constitucional de 1857, en virtud de la interpretación histórica del citado autor y de que tales fracciones son idénticas gramaticalmente, nos vemos obligados a referirnos a tal tesis en este lugar.

Ahora bien, la equidad de los impuestos para Smith se puede contemplar desde dos puntos de vista; uno es el de carácter general y que expresa la regla de justicia reseñada; el otro, una manera particular de entender la equidad de los impuestos y que consiste en que éstos deben ser proporcionales para que sean equitativos; es decir, que la cuota para la liquidación de aquéllos debe ser fija y no progresiva. Este modo de entender la justicia de los impuestos no solamente es la expresión de un sentido particular de lo justo tributario —el de Smith—, sino también el sentir de la colectividad. Otro tanto se puede decir con respecto a la nación mexicana en 1857 y, consecuentemente, con respecto al legislador de esa fecha. Así, pues, de acuerdo con ese sentido de justicia, los impuestos son equitativos en tanto que son proporcionales; de esta manera resultan la equidad y la proporcionalidad conceptos que se implicaban de modo necesario, a tal grado que nos atreveríamos a decir que eran sinónimos.

Dado que en esas épocas —la de Smith y la del legislador mexicano de 1857— las palabras proporcionalidad y equidad venían pa-

(1) Op. cit., pág. 216.

ra los efectos de la justicia tributaria a significar lo mismo, se plantea el problema de saber qué quiso decir el legislador indicado con cada una de ellas. Sobre este asunto dijo Vallarta que "la proporcionalidad 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 pagan 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 la importancia de esos valores. Una contribución igual para todos los capitales, sin considerar la desigualdad de éstos, sería de todo desproporcionada. Si el erario quisiera vivir sólo de las fábricas, razón sobraría para quejarse de un impuesto falto de equidad sin duda; pero cuando el presupuesto enumera o detalla otras muchas contribuciones que los habitantes del país que no son fabricantes, tienen que pagar, no hay motivo constitucional para decir en justicia que se ha faltado a ese requisito (el de equidad)". (1). Esta interpretación del licenciado Ignacio Vallarta nos indica que el término "proporcional" debe entenderse como una relación de apreciación entre el impuesto y el objeto imponible; y el término "equitativa" significa que la contribución para los gastos públicos se debe distribuir entre todos los ciudadanos. La falta de información sobre la manera de entender ambos términos por el legislador de 1857, nos lleva a creer que éste los entendía de la misma manera que Vallarta.

Esta tesis ha sido repetida, si no textualmente si en el fondo, a propósito del artículo 31, fracción IV, de la Constitución vigente, por fallos de la nueva Suprema Corte de Justicia de la Nación. Entre otros citaremos el siguiente: "Las características de la proporcionalidad y equidad prescritas por la fracción IV del artículo 31 constitucional, se refiere en los términos de la doctrina hacendaria a que las contribuciones que se establezcan por el legislador, en condiciones tales, que graven al causante en relación a su capacidad económica, o con la importancia del hecho o acto que las causa, según se trate de impuestos directos o indirectos, y a que los arbitrios del Estado graviten sobre distintas fuentes de riqueza y no sobre una determinada." (2)

Más adelante, la Corte sentó jurisprudencia diciendo: "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 tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o cada uno de esos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer exacciones que, a juicio

(1) Votos. Tomo II, pág. 11.

(2) Tomo LXV, pág. 3830.

del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos." (1) Esta rigurosa aplicación del texto constitucional nos deja en ayunas respecto al significado de los términos "proporcional y equitativa".

Dice el licenciado Ernesto Flores Zavala que la Corte no ha sostenido un criterio definido sobre los términos citados; esto da lugar a equívocos. Nuestro autor critica a la jurisprudencia transcrita diciendo que separa indebidamente dichos términos y no nos dice qué debe entenderse por cada uno de ellos. Esto nos hace pensar en la razón que le asiste al comprenderlos como una unidad conceptual con el significado que ya hemos indicado. Si; es preciso entenderlos de esa manera en virtud de que la palabra "proporcional" tiene un significado determinado en la historia de las ideas financieras, el cual es que la cuota para la liquidación del impuesto debe permanecer siempre fija; y porque en un momento histórico se pensó que los impuestos eran equitativos en tanto que eran proporcionales de modo tal que la justicia contributiva sólo era posible en tanto que un sistema tributario estaba integrado por esa clase de impuestos.

En realidad, el término "proporcional" ha perdido su prístina significación en la legislación tributaria mexicana. Para darse cuenta de esto basta tomar en cuenta que nuestro sistema tributario nacional contiene impuestos progresivos; tales son, los que gravan la renta, las herencias y legados, y las donaciones. En verdad, estos impuestos constituyen el dato más importante para afirmar lo dicho arriba en virtud de que las leyes que los estatuyen son el desarrollo e interpretación más auténtica del artículo 31, fracción IV, constitucional, por provenir del legislador.

Empero, aquel significado y aquella implicación histórica del término en cuestión, así como la falta de un criterio uniforme de la Corte sobre aquél, da lugar a equívocos, como hemos dicho más arriba. En rigor, el licenciado Ernesto Flores Zavala al comprender las palabras "proporcional y equitativa" como una expresión que significa justicia en los impuestos, trata de evitar confusiones. El propósito es loable, mas la tesis que sustenta no es aceptable en toda su extensión. Sobre este asunto hemos creído demostrar que la similitud de que nos habla el autor citado, no es tan radical por su adscripción ni tampoco es de términos sino de esencia. Dado esto y con la misma intención de Flores Zavala, nosotros pensamos que se debe suprimir del texto constitucional la palabra "proporcional" en virtud de que la otra —"equitativa"— llena por sí sólo las funciones de ambas. Cabe agregar que Smith pretendía con su regla de equidad de los impuestos que éstos afectarían de manera igual a todos los ciudadanos; y que atendiendo a esta inten-

---

(1) Jurisprudencia. Apéndice al Tomo LXXVI, pág. 794.

ción bien se puede entender tal regla como igualdad en el reparto de la carga tributaria. De aquí que nosotros también pensemos que, dado por lo pronto la impracticabilidad de la supresión de que hablamos, los términos a que nos venimos refiriendo deben ser entendidos como una unidad conceptual cuyo sentido de significación es igualdad en la imposición; es decir, dado que tales términos coexisten en el texto constitucional y de que la legislación tributaria nacional se ha desatendido de aquel significado a que hicimos mención arriba y de que no es propio seguir comprendiéndolos a la manera de Smith y acaso del legislador mexicano de 1857, es lícito interpretarlos de acuerdo con las direcciones contemporáneas de la Ciencia de las Finanzas, como expresión del principio de igualdad de los impuestos.

Desde este punto de vista, el artículo 31, fracción IV, constitucional, consagra en toda su extensión el principio de justicia de los impuestos. Así, el principio de generalidad o universalidad lo encontramos expresado en: "Son obligaciones de los mexicanos: IV.— Contribuir para los gastos públicos"; y el de igualdad o uniformidad en: "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". En otras palabras, en el texto constitucional se hallan perfectamente diferenciados los dos desarrollos de la regla de justicia; por esto no aceptamos en su totalidad la tesis del licenciado Ernesto Flores Zavala ya que ella implica concretamente una inútil repetición en el artículo 31, fracción IV, constitucional, del principio de generalidad. Por otra parte, entraña un olvido de la obligación indiscriminada de contribuir cuyo presupuesto lógico necesario es las relaciones político-jurídicas y su elemento constitutivo es la aptitud económica.

Dada la igualdad jurídica de los ciudadanos, éstos lógicamente deben ser tratados de igual manera por las leyes tributarias, pero en virtud de la disparidad de las fortunas, de las rentas, de la importancia de aquéllas y de éstas y de la necesidad de las mismas para sus poseedores, las maneras de obtener ambas, su origen, las situaciones personales, etc., cómo es posible que se uniforme la contribución? Sobre este particular ya hemos visto que existen dos teorías principales: la del sacrificio y sus desarrollos y la del principio de capacidad contributiva. Ambas se refieren a la aptitud económica. En rigor, ésta constituye su principio, es decir, el punto de partida. Pero como hemos visto difieren tanto en su propio fundamento como en la manera de determinar la aptitud económica e igualar la contribución.

Para el licenciado Ernesto Flores Zavala "el principio de uniformidad, significa que los impuestos que íntegran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora del

crédito fiscal, sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etc". (1) Como se observa, el citado autor contempla la uniformidad o igualdad de los impuestos desde dos puntos de vista: el teórico y el legal. Para el dicho principio se encuentra informado por la tesis de la igualdad de sacrificio y su desarrollo consistente en el mínimo sacrificio colectivo e individual. Su primer punto de vista lo apoya, en rigor, en otro autor mexicano, el licenciado Eduardo Ruiz quien dice: "Decimos proporcional, porque debe partir de la base de las fortunas particulares; equitativa, porque no debe extenderse más que a llenar su objeto. En otros países falta esta segunda condición del impuesto, y los productos de éste forman lo que se llama el Tesoro, que es la acumulación del numerario en las cajas del gobierno, después de pagados todos los gastos. En México donde anualmente debe formarse un presupuesto de egresos y decretarse las contribuciones que basten a cubrirlo (fracción VII del artículo 72), el único derecho de la sociedad es exigir la suma indispensable necesaria para hacer sus gastos". "Es decir —agrega Flores Zavala—, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar". (2)

Examinaremos cada una de estas tesis por el orden en que han sido expuestas y después, lo haremos en conjunto debido a que ambas tienen la misma raíz ideológica.

Con respecto a la primera pensamos: a) que la igualdad impositiva que consagra nuestra Constitución es una deducción de la igualdad jurídica de los ciudadanos; siendo esto así, éstos deben recibir igual trato de las leyes tributarias. Es decir, dado el elemento constitutivo de la obligación tributaria, ésta es idéntica para todos los ciudadanos. De modo tal que el segundo punto de vista, desde el cual contempla la uniformidad el licenciado Ernesto Flores Zvala, es para nosotros el primordial; b) la tesis del sacrificio y sus desarrollos, no es un complemento de la teoría de la capacidad contributiva, como dicho autor afirma; (3) aquélla constituye un modo de determinar la aptitud económica para los efectos de la uniformidad impositiva; c) por esto, dicha uniformidad no puede significar de ningún modo que la carga tributaria cause el mínimo sacrificio colectivo e individual, sino que aquélla se reparta de tal modo que afecte a los ciudadanos de acuerdo con su aptitud económica. Para lograr esto se proponen las tesis del sacrificio igual, del sacrificio proporcional y la del sacrificio mínimo, así como la teoría del principio de capacidad contributiva. De

(1) Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 217.

(2) E. Flores Zavala: Op. cit., págs. 216 y 217.

(3) Op. cit., pág. 155.

aquí que pensemos que, primero, se confunde el principio de uniformidad o igualdad de los impuestos con la tesis que se proponen para realizarla, y segundo, que se entiende tales tesis como totalmente desligadas de la aptitud económica, lo cual es inadmisibile en virtud de que son una manera de interpretarla. Y, d), que el dato que se toma en cuenta para uniformar o igualar la contribución es precisamente la aptitud económica y no un indeterminable sacrificio, dado su subjetividad. Por esto pensamos que si alguna teoría informa a la igualdad tributaria es el principio de capacidad contributiva. Este es congruente con la concepción actual del impuesto y del Estado.

Con respecto a la tesis del licenciado Eduardo Ruiz, pensamos que es indebido entender el término "equitativa" como un límite más a la facultad soberana de imponer del Estado, en el sentido de que el monto de la contribución debe ser el necesario para cubrir el presupuesto. Este límite se encuentra expreso en diversos artículos de la Constitución; así lo ha entendido la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por último, la palabra equidad de la cual se deriva aquél término, tiene un significado preciso en las ideas ético-jurídicas que informan a la Ciencia de las Finanzas, tal es que los ciudadanos sean afectados por el impuesto de acuerdo con su capacidad contributiva.

Ahora, vamos a examinar ambas tesis en conjunto. Como dijimos más arriba ellas reconocen la misma raíz ideológica y esta es la doctrina liberal ortodoxa. Los más eminentes expositores de ella, sostuvieron una actitud negativa frente a la actuación del Estado. Para ellos el gobierno ideal era aquél que resultaba barato y que actuaba poco. Sobre materia financiera se dijo concretamente "que el mejor de todos los planes financieros es gastar poco, y el mejor de todos los impuestos, es el que importa una suma menor". (1) Esta afirmación bien puede tomarse como la síntesis de dos concepciones: una respecto a los impuestos, la otra acerca de los gastos; ambas implican la idea liberal de que el Estado debe abstenerse de intervenir en la vida de la colectividad, reduciendo su actividad exclusivamente a lo público; es decir, a lo propio del Estado. Obrar fuera de esta órbita, demasiado imprecisa, redundaría en perjuicio de la sociedad.

Por la primera concepción se dijo que el impuesto es un mal, aunque necesario; en tal virtud, el Estado debe limitarse a recaudar de la población los recursos económicos indispensables para su sostenimiento y realización de sus funciones de protección. Por esto se piensa que el pago del impuesto constituye un sacrificio que hacen los particulares en vista de los objetivos anteriores, y por ello tal sacrificio debe ser el mínimo.

Por la segunda concepción se dividió a los gastos en productivos

---

(1) J. B. Say. Cit. por David Ricardo: Principios de Economía, etc. Pág. 203.

de improductivos, siendo los primeros los que hacen los particulares y los segundos los que hace el gobierno; por tal motivo éste debe hacer los menos gastos posibles ya que lo contrario implica un sacrificio mayor de la colectividad e inútil gasto de los recursos nacionales.

Actualmente la doctrina liberal sobre la actividad estatal ha sido objeto de una crítica rigurosa y destructiva por los socialistas y por los propugnadores del intervencionismo estatal; es más, algunos Estados la han rechazado totalmente y otros parcialmente. En materia financiera se ha dejado de pensar que todo impuesto es un mal, que los gastos que hace el Estado son improductivos; en fin, ha quedado relegado al plano histórico el pensamiento de que el mejor de los planes financieros es gastar poco y recaudar poco también. En cambio se piensa que el impuesto es un deber social que todos los integrantes de una colectividad tienen por el hecho de pertenecer a la misma; con lo cual la idea de sacrificio deja de tener sentido.

En términos generales el impuesto no constituye un mal; tampoco lo es en términos particulares. Para darnos cuenta de lo afirmado basta pensar en un impuesto que tiende a evitar una actividad o un consumo nocivos tanto para la sociedad como para el individuo; indiscutiblemente, tal impuesto es beneficioso.

Se ha demostrado que la distinción de los gastos en productivos e improductivos, es falsa; por este motivo, actualmente se ha dejado de recurrir a ella. Para darse cuenta de la falsedad de tal distinción basta llamar la atención sobre ciertos gastos estatales, por ejemplo, el gasto que se hace para construir caminos, puertos artificiales, presas, edificios escolares, lugares recreativos públicos y para mejorar las condiciones de salubridad del habitáculo humano; el gasto que se hace para mantener centros de beneficencia; el que se hace con motivo de la educación popular e instituciones científicas, y aquél por el cual se financian empresas de interés público, etc. Tales gastos y otros más, son mucho más productivos que aquellos que realizan en muchas ocasiones los particulares.

El legislador al imponer la contribución y al señalar el empleo del producto de ella no solamente debe atender a la mira de causar el mínimo sacrificio colectivo e individual y la solución de las necesidades momentáneas, sino también debe tomar en cuenta que la sociedad se continúa en el futuro, por lo cual debe prevenir la satisfacción de las necesidades que la sociedad pueda experimentar en el futuro. Esta proyección hacia el porvenir implica la subordinación de los intereses individuales a los colectivos y una conciliación en los gastos en virtud de la importancia de las necesidades que se deban satisfacer. Esto último entraña un problema de elección y la práctica de una política distinta de aquélla que se realizó durante el apogeo del liberalismo, y ella

ha dado lugar a que se exija de la sociedad y de los individuos una tributación que de ningún modo puede decirse que sea la mínima.

Ahora bien, la ideología que informa a las tesis de los autores Ernesto Flores Zavala y Eduardo Ruiz, no es aceptada totalmente por el Estado Mexicano. Por otra parte, la Constitución que lo rige también contiene doctrinas contrapuestas al liberalismo. Actualmente no sólo práctica una franca y decidida política intervencionista, sino que ésta tiende cada vez más a ser la aplicación de un plan que comprende en forma orgánica la solución de los problemas sociales y económicos de la nación. En la materia de que nos ocupamos, tal política se manifiesta en impuestos extrafiscales, exenciones de impuestos y en gastos dirigidos a perseguir fines distintos a aquéllos que explícita o implícitamente le fueran asignados por la próxima escuela liberal.

En realidad, lo que importa en el campo impositivo no es ocasionar un sacrificio mínimo colectivo e individual, sino que los impuestos se hallen en relación a la capacidad económica nacional e individual y que el producto total de ellos sea tal que el Estado pueda realizar las tareas tradicionales y aquellas otras que actualmente se le han asignado. Entendido de esta manera tanto la distribución de la carga tributaria como el gasto del producto de ésta, resulta un tanto cuando indiferente la tesis del sacrificio y sus desarrollos. Por lo que hace a los gastos, agregamos que lo que importa no es gastar poco o mucho sino obtener por medio del gasto el mayor beneficio social; de modo tal que el principio hedónico del menor costo puede ser un tanto cuanto irrelevante; empero, y desde otro punto de vista, siempre se debe atender a tal principio, o sea, que con poco se obtenga mucho.

## CAPITULO QUINTO

### *La Exención de Impuestos*

*Introducción.*—Este tema está vinculado a uno de los desarrollos de la regla de justicia de los impuestos que es el principio de generalidad o universalidad de los mismos, de modo tal que una rigurosa e indiscriminada aplicación de éste al asunto de que nos vamos a ocupar, conduce necesariamente a una deducción consistente en que toda exención lo viola; empero, consideramos que hacer tal cosa es tanto como eludir el porqué, a pesar de dicho desarrollo, se otorga aquella.

Por otra parte, puede presentarse y de hecho se presenta, la cuestión relativa a la validez jurídica de las exenciones en virtud de la existencia de leyes que las prohiban explícita o implícitamente y que a pesar de ello se conceden violando de esta manera la norma. Este es el caso de México ya que el artículo 28 de nuestra Carta Magna las prohíbe y sin embargo, por un motivo u otro, se conceden. De nueva cuenta tenemos el porqué de esa liberación impositiva.

Creemos que la contestación a las preguntas implícitas se halla en los fines que persiga el Estado, en relación a los cuales se determina la capacidad contributiva. En virtud de ello no nos limitaremos a la simple aplicación del principio citado ni tampoco a la verificación legal de una capacidad contributiva, puesto que quedaría en la sombra un elemento importante para la determinación de dicha capacidad; la cual, como se dijo con Ahumada, (1) entraña un conjunto de valoraciones económicas o jurídico-políticas. La razón de tales valoraciones viene a ser el elemento que explicaría de modo integral el principio de capacidad contributiva, y por lo mismo las exenciones impositivas.

Ahora bien, tal razón es, por una parte, un nuevo sentido de justicia que emerge como reacción a las consecuencias sociales y económicas que produjo la realización parcial de una mentalidad: precisamente la liberal; y por otra, la persecución de la independencia económica nacional; el impulso, desarrollo, fortalecimiento o defensa de la misma, y las pretensiones de autarquía con vistas a la guerra.

En virtud de aquel sentido de justicia y de esos objetivos, se le han asignado al Estado o ha asumido éste la realización de tareas que antes se le negaban o no tenían encomendadas, con el fin de llevar a la práctica dicho sentido y lograr los objetivos compendiados

(1) Ver supra. Pág. 84

arriba. Tanto uno como otros influyen en la determinación de la capacidad contributiva y por ende en las exenciones impositivas que se conceden en los Estados contemporáneos. Pero esto entraña una nueva concepción sobre el Estado y su actividad, en pugna en muchos puntos con aquélla que alcanzó su auge en el tercer cuarto del siglo pasado y que a pesar de su evidente declinación en su aspecto económico, eminentes autores la siguen sosteniendo de modo integral. Se trata, de las tesis intervencionista y liberal.

Dado, pues, que las exenciones tributarias implican el conocimiento de ambas tesis, nos vemos precisados a tratarlas en forma general.

Antes de referirnos a los temas indicados, vamos a hacer una breve reseña sobre las exenciones tributarias vigentes antes de la Revolución Francesa. Ellas fueron producto en su inmensa mayoría de un *status social*: su fuente verdadera estaba en la organización social de ese entonces, en la voluntad del soberano; y su concesión era debida, pero de cualquier modo significaba una merced o gracia de aquél. Solo en ciertos casos se acordaron exenciones de impuestos por motivos económicos nacionales. Los favorecidos con ellas, por regla general, fueron los integrantes de una clase social que gozaba de una situación privilegiada en relación a las demás clases en virtud de que se entendía que dicha clase era la base en que se asentaba el Estado y quien garantizaba su continuidad. Empero, tal misión histórica había concluido desde hacía bastante tiempo: por lo cual, el empeño en mantener los privilegios fiscales —exenciones y subsidios— de la nobleza y el clero, provocó la citada Revolución. Es por ello que una de las primeras reclamaciones que la burguesía se apresuró en su triunfo a dar cumplida satisfacción, fué la de que todos los ciudadanos estuviesen sujetos a un tributo de acuerdo con sus facultades y que el producto de éste sirviese únicamente para sostener el gobierno y sufragar los gastos de administración.

En rigor, los esfuerzos que se observan en el campo teórico —antes y después de la indicada Revolución—, tendientes a explicar la naturaleza del impuesto, tenían como mira, en el fondo, lograr una mejor distribución de la carga tributaria y evitar la antieconomicidad de su recaudación y sus efectos desastrosos sobre la economía nacional. Pero no cabe duda, por lo dicho arriba, que lo que principalmente se perseguía era una imposición equitativa.

Hoy se tiene la convicción que el establecimiento de una contribución general y el criterio de justicia que sirvió de base para repartirla entre la población, no tuvo más fin que el de favorecer los intereses de la burguesía, lo cual no podía ser de otra manera. Esta clase social dueña del poder económico y un poco más tarde del poder político, al cual informó con sus ideas económicas y sociales, impuso la contribución y la enteró —aunque a disgusto, a pesar de todo— con el

propósito —expuesto sin embozo por sus teóricos— de mantener un gobierno que consideraba propio y por lo mismo defensor de sus intereses. Sin embargo, no cabe duda que el establecimiento de la contribución en la forma indicada y la concepción de que los impuestos eran debidos por los servicios de protección que impartía el Estado, son verdaderos otros en el campo impositivo. Por último es necesario decir que la doctrina liberal resume con vigor los motivos por los cuales fueron abolidas las exenciones impositivas a que nos hemos referido arriba.

*El liberalismo y el intervencionismo.*—Se termina el siglo XVIII y se arriba al siguiente con la tesis de que el hombre debe estar librado a sus propias fuerzas para realizar su destino, en virtud de que nadie sabe mejor que él lo que le conviene para conseguir su propio bienestar, su felicidad; él sabe mejor que cualquier otro individuo u organismo social como administrar su propiedad y qué intereses debe perseguir. Es cierto que la acción individual presupone la persecución de un fin plenamente particular; sin embargo, la felicidad que el individuo obtiene de esa manera, en último término beneficia a la colectividad porque se convierte en un benefactor social.

La sociedad, se afirmó, está regulada por leyes naturales, las cuales imponen a los hombres motivos de simpatía que hacen que los individuos al entrar en relación satisfagan normalmente las necesidades humanas, sin que para ello se necesite más ingerencia estatal que aquella que tiene como fin asegurar el orden interno y aquella otra encaminada a la defensa de la sociedad de agresiones exteriores. El gobierno no debe interferir con su acción la de los individuos cuando ya de éstos se realiza normalmente, pues dado este caso será "inventada, antinatural"; (1) sólo debe intervenir para reprimir la violencia, el robo, el fraude; no más allá de esto.

Así mismo se afirmó que el interés del trabajador se encuentra comprendido en el del patrón y viceversa; por este motivo el primero no debe oponerse al segundo; que en las relaciones laborales, nadie debe intervenir como no sean ellos, puesto que ambos saben bien lo que les conviene. Cualquier interferencia del gobierno en las condiciones laborales, tiene como resultado establecer un desequilibrio en las mismas, en perjuicio mas que de el patrón, de los obreros. Ambos se encuentran en igualdad de circunstancias para contratar sobre aquéllas; ambos son libres para aceptar o rechazar las condiciones propuestas. Además, éstas no se encuentran al arbitrio de ninguno de los dos, pues-

---

(1) Cualquier ingerencia por parte del gobierno en la libre actividad de los individuos "es contraria al sistema simple" —dice Lazki, refiriéndose a las ideas de Smith—. Invade los derechos naturales del hombre, actúa usualmente para privarle del fruto de su trabajo... Que cada hombre sea libre para que busque su propio interés como le plazca, y se alcanzará el bien social máximo atendiendo a sus asuntos privados". *El Liberalismo Europeo*. Págs. 251 y 253.

to que están reguladas por las leyes de la oferta y la demanda que privan en el mercado de trabajo.

La acción estatal en este campo debe estar dirigida a evitar que haya monopolios de la fuerza de trabajo; si existen deben de ser suprimidos. Por otra parte, debe suprimir las agrupaciones patronales que tengan como fin bajar los salarios, e impedir su creación. Tal acción es necesaria en virtud de que tanto unos como otras entorpecen el libre juego de las leyes citadas, en perjuicio de la colectividad.

Respecto a la situación espiritual y material en que viven los pobres, se dijo que dentro de los fines del Estado no está el remediarla; cuando mucho, tal cosa se debe de la caridad, pero aun ésta es impotente para aliviar dicha situación, querida temporalmente por las providencias. (1)

También se afirmó que la división nacional e internacional del trabajo y por ende de la producción y que el libre tráfico, traen como consecuencia el bienestar económico regional y mundial. Las relaciones de la producción y consumo se encuentran regidas por las leyes de la oferta y la demanda que son de la naturaleza, por este motivo el Estado no debe intervenir en tales relaciones, pues su acción en este campo solo entorpece temporalmente dichas leyes, más no las anula; en cambio, produce indefectiblemente malestar social. El Estado no debe propiciar el establecimiento de industrias ni protegerlas por medio de medidas arancelarias. El gobierno debe concretar su acción a las cuestiones propias de él: administrar, impartir justicia, mantener el orden, defender a la sociedad de las invaciones de otras sociedades y cobrar impuestos para sufragar los gastos que ocasionan su sostenimiento y perseguir esos fines. (2)

En fin, al Estado se le prohíbe establecer monopolios oficiales o tolerar que los particulares los creen; establecer empresas mercantiles o industrias ya sean mixtas u oficiales; impulsar las empresas privadas; establecer nuevos impuestos o aumentar la tasa de los existentes; emplearlos así como su producto en fines ajenos a los meramente fiscales. Y todo ello porque altera el libre juego de las fuerzas económicas y por-

(1) "No está en manos del gobierno proveer a nuestras necesidades —dijo Edmundo Burke—. ...Sería vana presunción de los gobernantes pensar que pueden hacerlo... Deberíamos resistir varonilmente toda idea, especulativa o práctica, de que esté dentro de la competencia del gobierno, tomado como tal, o aun de los ricos, suministrar a los pobres esas cosas necesarias que la Divina Providencia se ha servido retirarles por un momento. Nosotros, el pueblo, deberíamos ser conscientes de que no es en destrozando las leyes del comercio, que son las de la naturaleza y consecuentemente las de Dios, en lo que debemos poner nuestra esperanza de poder ablandar el disgusto divino y remover cualquier calamidad que suframos o que pese sobre nosotros". Cit. por Harold Lazki. Op. cit. págs. 287 y 288.

(2) "El Estado debe limitarse a lo que al Estado se refiere —agregó Burke—, o a las criaturas del Estado, es decir, el establecimiento exterior de su religión; su magistratura; sus ingresos; su fuerza militar por tierra y mar; las corporaciones que deben su existencia a su acción; en una palabra, a todo lo que es verdaderamente y propiamente público: a la paz pública, a la seguridad pública, al orden público, a la prosperidad pública". Cit. por Harold Lazki. Op. cit., pág. 288.

que se considera que la actividad del Estado es improductiva por sí misma. Por esta última razón debe ocasionar a la sociedad solamente los gastos necesarios y contraerse a la propiamente estatal pues un aumento de la actividad estatal trae consigo un aumento de los gastos, es decir, de los impuestos, lo cual afecta al capital y a la renta en detrimento de la producción, del consumo y de el ingreso nacional. (1) Por esto "el gobierno ideal es el gobierno barato y que actúa poco —dijo Juan Bautista Say—. "El Estado es mal industrial, mal negociante. Y de aquí el dicho, al frente de un gobierno ya es hacer mucho bien no causar ningún daño". (2).

Mar tarde estos puntos de vista se radicalizan; para ello se toman como base las ideas biológicas de Darwin, las cuales fueron aplicadas con singular rigor en materia social y económica con el fin de limitar la actividad estatal y lograr que en la sociedad se produzca la selección natural. (3) Con mayor acentuación se pretende reducir al Estado al papel de simple espectador de las fuerzas económicas en juego o cuando más se le asigna la función de árbitro de las acciones individuales, cuya atención y cuidado debe estar encaminado a que se cumplan con las reglas de la competencia por aquellos que en ella intervienen. La libre competencia de los industriales entre sí, de los comerciantes entre sí, de los trabajadores de la misma manera, en fin de todos aquellos que intervienen en el proceso de la producción y distribución de los bienes económicos, tiene como resultado natural la selección de las mejores industrias, la producción de artículos de primerísima calidad, del mejor comercio y óptimos mercados; de la mejor

(1) "No hay impuestos que no tengan la tendencia a reducir la facultad de acumular —dijo David Ricardo—. Todos los impuestos recaen sobre el capital o sobre los ingresos. Si reducen el capital, tienen que disminuir proporcionalmente, aquel fondo cuyo volumen ha de regular siempre la extensión de las industrias productivas de un país; y si recaen sobre los ingresos, o bien han de reducir la acumulación, forzar a los contribuyentes a ahorrar el importe del impuesto, haciendo una disminución equivalente de su consumo improductivo anterior, de los artículos necesarios o de lujo... el gran mal de la tributación ha de hallarse, no tanto en la elección de los objetos en que recae como en la suma general de sus efectos tomados colectivamente". Principios de Economía Política y Tributación. Pág. 124.

(2) Henry Laufenburger: La Intervención del Estado en la Vida Económica. Pág. 27.

(3) El Estado "no debe regular la industria —dijo Spencer—; no debe establecer una iglesia; no debe intentar la colonización; no debe dar auxilio a los pobres o tratar de cuidar la salud pública, porque en cualquiera de esas dos formas anula la ley de la selección natural...; no debe el Estado dar educación: el niño no tiene derecho a recibirla porque sin ella puede ejercitar sus facultades y el padre, a su vez, tiene el derecho de adquirir todas sus mercancías —la educación de sus hijos tanto como su leche— por compra libre en un mercado abierto no controlado por ningún monopolio... Finalmente el Estado no debe acuñar moneda, o manejar un sistema postal o erigir un fero. En una palabra, el Estado no tiene negocio que ventilar cuando interfiere la sabia severidad de la disciplina de la naturaleza...". Cit. por Antonio Carrillo Flores: La Crisis del Abstencionismo del Estado. Revista Cuadernos Americanos. N° 4 de 1947. Págs. 39 y 40.

mano de obra; y costos de producción y precios adecuados. Con todo lo cual se beneficia la sociedad, los consumidores y los productores.

En esa libertad de producción y de mercado, el consumidor elige lo que mejor le conviene, determinando con él la suerte tanto de las industrias como del comercio.

Con singular apasionamiento se sostuvo la conveniencia del libre cambio y la libertad de los mares en virtud de que se consideró que esto traería como consecuencia la prosperidad de las naciones y por ende la felicidad de los pueblos de todas las latitudes. Como ejemplo de esa prosperidad y felicidad, se presentó a Inglaterra. A los anteriores argumentos se agregó otro y no de menor peso, el cual es que el libre tráfico traería aparejado la paz internacional.

Lo que hemos expresado es parte de la ideología liberal, la cual informó al Estado del siglo pasado. De las ideas que hemos sintetizado se puede desprender que los liberales de esa época repudiaban cualquier intromisión estatal en materia social y económica que fuera más allá de lo estrictamente necesario para guardar el orden e impedir la alteración de las libres y naturales condiciones del mercado, por los particulares. Empero, no sucedió de esa manera ni en el campo teórico ni en el práctico.

La burguesía misma con un sentido práctico del que a veces carecieron sus teóricos, se opuso si no conscientemente si inconscientemente a la realización plena de la idea liberal, pues tal hecho de darse tendría como resultado la anarquía; y esto es algo que atañe a la esencia misma del liberalismo y que impide que se lleve hasta sus últimas consecuencias. (1) Por otra parte, el nacionalismo que se desarrolló paralelamente a la ideología liberal y que florece con él, se opuso a uno de sus postulados; el libre cambio internacional. Las medidas proteccionistas en favor de la agricultura, industria y comercio nacionales, fueron medios eficaces para entorpecer la realización de aquél. De modo tal, que el aspecto económico internacional del liberalismo quedó como un ideal que aun se persigue por algunas naciones, poderosas, por convenir así a sus intereses.

En cuanto a la vida interna de las naciones liberales, deben señalarse como obstáculos a la plena realización del liberalismo, la política monetaria, fiscal y social del Estado. Cabe agregar que la expansión, importancia y necesidad de los medios de transporte, tanto de las personas y objetos como de las ideas, y su alto costo de creación y sos-

---

(1) Dice Francisco Ayala que "corresponde justamente a la esencia del Liberalismo el resistirse a la realización plena incluso de su propia idea; realización que, por otra parte, llevaría a destruir la forma política donde se encuentra históricamente — y con ello, relativamente — realizado, conduciendo a una disolución en que ya no podría hablarse de Estado liberal, sino de pura anarquía política, entendida como un orden social sin poder político, es decir, sin Estado". El Problema del Liberalismo. Pág. 13.

tenimiento, y su trascendencia política, moral y estratégica, hizo necesario que el Estado interviniese desde antes de la mitad del siglo pasado, en forma decisiva en la creación, mantenimiento y vigilancia de los medios de transporte, con el objeto de regular la prestación de los servicios correspondientes; ayuda a establecerlos, y a que se siga prestando el servicio en caso que los empresarios y capitalistas particulares no puedan hacerlo por sí mismos. Tal ayuda la presta el Estado por medio de financiamientos, haciéndose cargo de las deudas y entregando bienes de dominio público en condiciones favorables. Las concesiones que se otorgaron para la explotación de un servicio público, contenían cláusulas referentes a la caducidad y prescripción del derecho concedido y término de vigencia del mismo, cumplido el cual todos los bienes propiedad de los concesionarios revertirían al Estado.

Naturalmente esta política tuvo sus repercusiones en materia financiera en virtud de que no es posible llevarla a cabo, si el Estado no hace concurrir a toda la colectividad para costearla por medio de los impuestos y las tasas.

Por último, es necesario decir que la facultad impositiva del Estado se resuelve en un intervencionismo en la vida económica, pues todo impuesto modifica o tiende a hacerlo, las relaciones económicas. Es por esto por lo cual los teóricos liberales sostuvieron que el Estado debía ocasionar el mínimo sacrificio colectivo al establecer y recaudar los impuestos y no poner por medio de ellos trabas al desarrollo económico nacional, y que no deben tener más fin que el fiscal. Las exenciones impositivas fueron rechazadas por razones de orden político, de equidad y económicas, pero principalmente por esto último en virtud de que tales exenciones ponían a los beneficiados con ellas en situación favorable en la lucha económica.

Los más connotados autores liberales sostuvieron, a su vez, que por razones de defensa nacional y sociales, el Estado puede y debe intervenir en la vida económica cuando los intereses nacionales se encuentren comprometidos; que a veces esta intervención del Estado es beneficiosa. Así, Smith dijo que el Estado debe ocuparse de la erección y sostenimiento de aquellas instituciones y obras públicas de las cuales los particulares, individualmente o en grupo, se desentiendan por no ser remuneratorias o por estar fuera de sus posibilidades económicas, pero en cuya erección y sostenimiento, la sociedad se encuentra interesada en sumo grado. (1) Como para él la defensa de aquella era mucho más importante que el bienestar económico, se pronunció por las leyes protectoras de los barcos nacionales y por algunos impuestos

(1) "¿No quedó esbozada así, en toda su complejidad infinita, la noción del servicio público por el fundador o precursor del liberalismo?" Henry Laufenburger: Op. cit., pág. 28.

arancelarios; y agregó que, el Estado no puede "permanecer indiferente ante los infortunios humanos". (1)

Pero conforme el liberalismo se fué afirmando como credo económico-social e informando al Estado, los fines que se le asignaron al mismo en épocas precedentes, se fueron contrayendo hasta llegar a las posiciones radicales de Spencer, Cobden y la Escuela Manchestariana. Desde el punto de vista económico, tal posición en dichos autores y en esa escuela, se explica por lo que hace al libre cambio, en el hecho de que Inglaterra estaba a punto de alcanzar el apogeo de su poderío económico, aunque ya entonces era superior a cualquier otro. Por cuanto a la irrestricta libertad del comercio interno, en el hecho de las ganancias superlativas que los negociantes obtienen, gracias a que sin obstáculos explotan su patrimonio; por esto no se quiere saber nada de la ingerencia del Estado en los asuntos de los negociantes y menos que aquél recorte las utilidades por medio de los impuestos. Desde el punto de vista social, se explica en virtud de que el standard de vida de los asalariados británicos se había elevado, así como en general el nivel cultural de la población, aunque no por obra directa de los comerciantes e industriales. (2) Tanto en la doctrina liberal como en esos hechos tienen su razón de ser la adscripción radical a la libertad de contratación y la oposición a la existencia de las organizaciones obreras, a las cuales se considera como monopolios de la fuerza de trabajo; pero también porque ello permite a los negociantes imponer las condiciones en que se debe prestar el trabajo. Por otra parte, se comprende muy bien que tales organizaciones, de existir, pueden hacer peligrar la democracia, es decir, el régimen de la propiedad individual. Este peligro se trató de evitar, desde el siglo XVIII, impidiendo la formación de dichas organizaciones y limitando la democracia, o sea, el número de los que deben intervenir en el negocio político, el cual en rigor, se redujo a los propietarios.

Pero si el liberalismo no se realizó integralmente, en cambio los problemas económicos y sociales que engendró, fueron bastante graves, de modo tal que el Estado se vió obligado a intervenir en la vida de la colectividad por medio de medidas de carácter social a cuyo sentido y alcance era ajeno y opositor el liberalismo.

La industrialización en grande escala, la producción en serie, la concentración del capital, los monopolios, la desenfrenada búsqueda de utilidades y sólo estas sin importar los medios, la despiada explota-

(1) H. Laufenburger: Op. cit., pág. 27.

(2) "Es casi imposible conocer con exactitud la parte que tuvo el libre tráfico en la prosperidad británica; pero es obvio, desde luego, que, si las leyes de cereales hubiesen permanecido en vigencia, habría sido necesario mucho más trabajo agrícola para alimentar la creciente población, y que se hubiese conseguido menos alimentos mediante una cantidad de trabajo determinado en las tierras británicas que mediante las manufacturas cambiadas por los alimentos producidos en otros países". Bertrand Russell: Libertad y Organización.

ción de la fuerza humana de trabajo, el aumento de la clase proletaria y las condiciones en que vive: hizo todo ello nugatorios los principios básicos —económicos y políticos— del liberalismo.

Por otra parte, los trabajadores cobran conciencia de que el Estado que han ayudado a eregir y que mantienen, no es el suyo; que las ganancias que obtienen los patrones se debe en gran parte, si no es que del todo, a las condiciones y precio en que prestan su fuerza de trabajo; y que sólo la unión puede darles la fuerza necesaria para participar en el gobierno por lo menos, y para cambiar esas condiciones.

Los problemas de la clase proletaria fueron expuestos diáfana y agresivamente por sus mejores teóricos —Marx y Engels—, los cuales desnudaron implacablemente a la sociedad capitalista, y denunciaron los medios por los cuales se adquiere el capital y la preponderancia política y material de éste. Ellos afirmaron que el Estado es un instrumento de opresión en las manos de los poseedores, los cuales se sirven de él para mantener sumiso al proletariado; y que éste debe apoderarse del Estado para utilizarlo en su propio beneficio.

Tanto por esos hechos como por la divulgación y aceptación de la doctrina socialista entre la masa, y por las consecuencias y peligro que entrañan ambos para el Estado liberal, éste se vió forzado abandonar la creencia de que el obrero y el patrón se encuentran en igualdad de circunstancias para contratar, por lo que permite a los trabajadores que formen sindicatos para defender sus intereses; dicta entonces, medidas para regular las condiciones en que se debe prestar el trabajo, tanto por los niños como por los adultos; vigila el cumplimiento de las mismas, y, por último, reconoce el derecho de huelga, aunque con bastantes limitaciones. Por otra parte, la misma burguesía, merced a la riqueza que había acumulado, se muestra menos reacia a hacer concesiones a los obreros. Ya en este camino, los teóricos de la misma sostuvieron la conveniencia del impuesto progresivo para favorecer a las masas y la necesidad de la exención al mínimo físico. En rigor, todo este movimiento de carácter social culmina con el Estado servicio-social, el cual aparece en el último cuarto del siglo pasado.

Sin embargo, el liberalismo ha llegado a su apogeo, principalmente en Inglaterra en donde quedan abolidas todas las restricciones al libre tráfico en el año de 1874. (1) Este aspecto del liberalismo no triunfa de igual manera en los demás países del Continente Europeo ni en América, pues, por ejemplo, Alemania y Estados Unidos no sólo mantienen la política proteccionista a que se acogieron casi a partir de la unificación del primero y de la independencia del otro, sino que además la refuerzan. Y es que era un hecho evidente que no se podía

(1) Bertrand Russell: Op. cit., pág. 145.

competir venturosamente con las industrias y manufacturas británicas ni establecer industrias y desarrollarlas en cualquier otro país, si no era a base de dicha política. En esto, los países que no se acogieron al libre cambio internacional, a pesar de los esfuerzos que hizo Inglaterra con ese objeto, tomaron como ejemplo a ésta que antes del florecimiento de sus industrias había sido eminentemente proteccionista.

Por otra parte, las grandes compañías industriales y comerciales —principalmente inglesas— no sólo habían acaparado las materias primas y los mejores mercados, sino que con su inmenso poderío económico ya hacían imposible toda competencia, como actualmente lo siguen haciendo. (1) Esto hace que se empiece a abandonar la creencia de que la libre competencia tendría como resultado la supervivencia de las industrias, comercios y métodos más aptos, la producción de inmejorables artículos y precios adecuados.

La satisfacción de ciertas necesidades —transportes de toda índole— que sólo un grupo social había experimentado en época anterior y que en la época de que nos estamos ocupando se habían transformado dichas necesidades en colectivas, ya no podía quedar al arbitrio de la actividad individual, tanto por las razones que apuntamos más atrás, como porque de su satisfacción dependía el normal funcionamiento de todas las relaciones sociales y la seguridad y defensa de la sociedad, así como su desarrollo. Por estos motivos el Estado se ve precisado a regular la prestación de un servicio que se había transformado en público, de modo tal que fuese continuo y uniforme. Y por este camino va desde la regulación estricta de las empresas particulares que se dedican a satisfacer necesidades colectivas, pasando por la fase de la combinación, o sea, las empresas mixtas, hasta la total sustitución de los particulares. De esto último, en rigor, los casos fueron aislados. Sin embargo, lo que hemos dicho mediata e inmediatamente, demuestra la intervención del Estado en la vida de la sociedad, es decir, en ciertos aspectos de ella, durante el apogeo del liberalismo y a lo cual se opusieron los ortodoxos de esa doctrina.

¿Ahora bien, esta intervención del Estado forma parte de un plan de una política intervencionista preconcebida? o ¿son actos aislados, sin conexión alguna entre sí? Más bien creemos que fué esto último, a pesar que se pueda presentar como ejemplo de lo contrario la po-

---

(1) "El radical que cree en la competencia está condenado a la derrota en cualquier lucha con las corporaciones modernas —dice Bertrand Russell—. El poder de estas corporaciones es análogo al de los ejércitos, y dejar este poder en manos de los particulares es tan desastroso como dejar los ejércitos en manos particulares también. Las organizaciones económicas en gran escala de los tiempos modernos son resultado inevitable de la técnica moderna, y la técnica tiende cada vez más a hacer inútil toda competencia. La solución para aquellos que no quieren ser oprimidos está en que estas organizaciones que otorgan el poder económico sean de propiedad pública. Porque mientras este poder esté en manos particulares, la igualdad aparente que confiere la democracia política no es más que un simulacro". Op. cit., pág. 320.

lítica estatal alemana; sobre este particular hay que hacer notar la formación y existencia dentro de Alemania de grandes consorcios industriales y comerciales, lo cual indica que en el interior de ese país había libre competencia, y esto a pesar de los aranceles protectores, exenciones, subsidios y otros privilegios fiscales que se otorgaron para ayudar a la industrialización del país. Esto mismo sucede con los Estados Unidos. (1) Así pues, tal intervencionismo debe ser considerado como intromisiones estatales de carácter temporal, accidental y provocado por problemas que de pronto se plantearon, teniendo muchas de las medidas intervencionistas, en el fondo, la finalidad de facilitar la realización de la doctrina liberal —son claros ejemplos de ello, la abrogación de las leyes de cereales y la total abolición de todas las restricciones al libre tráfico, en Inglaterra— y la continuación de la estructura capitalista. Este tipo de intromisión estatal en la vida económica y social de la colectividad, con un grado mayor o menor de alcance, fugaz o de más o menos prolongada duración, según las épocas, nunca ha dejado de darse, pues aun el régimen más recalcitrantemente capitalista lo admite.

Se ha dicho acertadamente que es a partir de la primera guerra mundial, cuando el Estado se ha visto obligado a intervenir de manera decisiva en la organización económico-social; esta intervención ha sido en tal volumen y alcance y con tendencias a aumentar en vez de disminuir, que los viejos liberales y los neo-liberales, justamente alarmados, protestaron enérgicamente en contra de ella por considerar que tal actividad estatal entraña un grave peligro para las libertades esenciales del hombre —entre ellas, principalmente la propiedad individual y su libre manejo— y para la paz mundial.

El hecho del intervencionismo estatal, es indiscutible tanto en el pasado como en la época inmediata; es evidente que desde esa época a la actualidad, se ha acentuado y ha adoptado características a las cuales antes fuera ajeno. Las finalidades que se persiguen en uno u otro Estado al enfrascarse en una política intervencionista, son distintas de aquéllas que se trataron de alcanzar con las intromisiones del pasado, y ello se debe a que las causas que la determinan son distintas, pero aun más, su sentido también.

La concepción negativa del Estado se ha cambiado por una de carácter positivo, de modo tal que se afirma que la actividad estatal es productiva. Sin embargo, la comprensión de lo que sea el interven-

(1) "Tanto en Alemania como en los Estados Unidos, la falta de una planeación general en ese período y el confiar el proceso económico interior de precios a la simple mecánica de la libre competencia —dice Jesús Reyes Heróles—, fueron causas de la cartellización en una escala bastante mayor que la influencia que en ello pudieron haber tenido la implantación de aranceles protectores". Y agrega: "Si en rigor se quieren buscar las causas de los carteles que se originaron en Alemania y Estados Unidos habrá que dirigir la mirada hacia el abstencionismo estatal en la mecánica económica interior de esos países durante el desarrollo de su proceso industrial". La Carta de la Habana. Págs. 22 y 23.

cionismo no está muy claro aún, lo cual dificulta su aceptación. Para esto influye de manera terminante que: a) la palabra intervencionismo no sea unívoca; (1) b) para unos constituye una fórmula intermedia entre los extremos —capitalismo y socialismo—; para otros, solamente es un tránsito de un sistema económico-social a otro —capitalismo a socialismo—; y para otros más, es absurdo y contradictorio —sólo son posibles los extremos, más no el estadio intermedio—; c) que no solo se haya practicado sino que se practique tanto por los llamados Estados Totalitarios como por las Democracias; d) que admitiéndolo, no se haya establecido un límite preciso sobre el alcance de la actividad estatal y que no se haya decidido con pulcritud que medidas intervencionistas lo son en efecto y cuales otras, a pesar de llevar el nombre de tales, no lo constituyan; e) que no exista un acuerdo sobre cuales deben ser las formas de intervención del Estado, y, f) los diversos intereses en pugna que de una manera u otra se ven afectados tanto por el abstencionismo como por el intervencionismo, con la polémica que han entablado al respecto contribuyen a la dificultad que hay para saber que sea en verdad el intervencionismo. Por último, cabe agregar que algunos Estados poderosos que en el pasado practicaron el proteccionismo y que hoy intervienen de manera decisiva en la vida económica de sus colectividades, preconizan al liberalismo y en especial el libre cambio como política adecuada para los demás Estados, y por este camino se llega al caso de que a veces la impongan a éstos últimos. Todo esto y algo más, influye de manera terminante en la comprensión del intervencionismo y de su aceptación, lo cual, desde un punto de vista teórico, dificulta la definición positiva del mismo. (2) Empero, si es posible distinguirlo por las finalidades que se persiguen a través de él. De acuerdo con su acento se le ha clasificado en conservador y reformador; este último a su vez, en político y social; (3) esta clasificación pretende abarcar no sólo el actual intervencionismo sino también el pasado. A nosotros, en rigor, sólo nos interesa el intervencionismo reformador.

El problema de la clase obrera y en general de la población que tiene recursos económicos exigüos, se ha tratado de resolver por medio del gasto y recurso públicos, concediendo subsidios de asistencia, de maternidad, ayuda a los sin trabajo, exenciones de impuestos directos

---

(1) Henry Laufenburger dice que: "la palabra intervencionismo sirve para designar toda una serie de expresiones, como son, por ejemplo, economía dirigida, intervenida u organizada, capitalismo reglamentado o planificado, neo capitalismo, neo mercantilismo, reformismo social, estatismo, corporativismo, etc.". Op. cit. pág. 12.

(2) "La dificultad consiste en definirlo, en erigirlo en sistema —dice Laufenburger—, de la misma manera que se define el sistema capitalista y las diferentes modalidades del socialismo". Op. cit., págs. 14 y 15.

(3) Existen otras clasificaciones; pero dados los límites de este trabajo, no creemos que sea necesario referirnos a ellas.

y en algunos casos de los indirectos; por medio de seguros de diversa índole y finalidad. Se ha reconocido la existencia legal de los sindicatos y en ocasiones el Estado ha obligado a los trabajadores a formar y pertenecer a dichas organizaciones; ha fijado las horas de trabajo, las condiciones en que debe prestarse éste y estímulo que debe recibir el obrero para que sea más eficaz su labor; en otras, ha reglamentado la ocupación de los particulares de modo tal que formen asociaciones de profesiones así como la remuneración que deben percibir aquéllos.

Con finalidad económica y social, el Estado ha modificado por medio de empresas de gran envergadura, el habitáculo del hombre; ha redistribuido la población y no permite la inmigración ni tampoco la emigración. Con tal finalidad también ha utilizado el gasto y el recurso público; por medio del primero interviene indirecta, pero no menos decisivamente, tanto en la producción y el consumo como en el ingreso nacionales, pues al otorgarse subsidios, pensiones y ayudas en especie a los particulares, éstos aumentan su capacidad de consumo lo que trae como consecuencia el aumento de la producción; este mismo efecto se ha buscado por medio de desgravaciones totales o parciales tanto a los individuos como de determinados artículos. Pero a veces a perseguido el efecto contrario y entonces al retirarse esas ayudas y elevar los gravámenes así como por la comprensión de nuevos objetos impondibles, se puede contraer tanto la demanda como la oferta, es decir, la producción y el consumo.

Desde un punto de vista económico —en rigor, no es posible escindir en económico y social el intervencionismo puesto que cualquier medida estatal de esta naturaleza, afecta de manera imponderable a ambos aspectos—, se puede hablar: a) de intervención en la producción con el fin de establecer un equilibrio entre los factores que intervienen en ella, de la misma en relación a la oferta y la demanda y entre las distintas fuentes de la producción nacional, es decir, de la industria en relación a la agricultura o viceversa, o de determinada industria o cultivo o áreas del mismo. Así, de acuerdo con las condiciones que privan tanto en el interior como en el exterior, el Estado financia, desgrava, impulsa o restringe, y protege tanto a ciertas industrias como también a ciertos cultivos). De intervención con el objeto de evitar colapsos económicos que pueden tener trascendencia nacional o afectar numerosos ciudadanos, cuando menos, debidos tales colapsos al curso de los movimientos cíclicos. Con esto el Estado no pretende solamente alcanzar un fin exclusivamente económico sino también social, puesto que la quiebra de un Banco o de una empresa industrial afecta a innumerables personas, directa o indirectamente relacionados con ellos. c) De intervención en la moneda y en el crédito; a aquélla, con referencia a

io interno, se le aumenta o disminuye la cobertura, la circulación y se fija su valor; por cuanto a lo externo, se fija el tipo de cambio en relación a otras monedas extranjeras, etc. Y todo ello con diversas finalidades, entre otras, con el de intervenir en los precios y estimular la producción. Con la intervención en el crédito se trata de evitar que los Bancos hagan circular de tal manera el dinero que pueda provocar el alza de precios, que desvirtúen su naturaleza, o sea, que se conviertan en empresas netamente mercantiles, que concedan créditos excesivos o sin las garantías debidas. En virtud de todo esto y de que se considera a las instituciones de crédito como de interés público, se les reglamenta minuciosamente su funcionamiento, se les fija el encaje mínimo que deben guardar y se interviene en su contabilidad y administración, y, por último, se canaliza el crédito. d) De intervención en materia de precios pues en muchas ocasiones el Estado los fija. En este campo, como también en los otros, la variedad de las medidas que son utilizadas para aquél objeto son tantas que en muchas ocasiones pueden parecer contradictorias a la política general del Estado. Dos formas de acción estatal se destacan en este aspecto: el control directo y el funcional. A veces se suele dejar al juego de la oferta y la demanda, la fijación del precio; lo cual puede constituir en algunos casos un modo de controlar el precio. Lo que generalmente se pretende con la intervención en los precios, es beneficiar a las clases populares poniendo al alcance de éstas los artículos de primera necesidad. En rigor, la sola fijación del precio no basta, por esto se ha intervenido en la producción, distribución y consumo; la primera, limitándola o aumentándola, obligando a los productores a agruparse en carteles; la segunda, evitando el acaparamiento, la formación de stoks y el intermediario; el tercero, racionándolo. e) De intervención en el comercio exterior. El viejo proteccionismo se remoja y diversas medidas antes desconocidas son englobadas dentro de él; es practicado por los más disímolos Estados, ya sea por su organización política o estadio económico, aunque con fines diferentes, pues si bien en todo caso se trata de salvaguardar la economía nacional o provocar la rápida capitalización, se difiere en lo que verdaderamente se persigue: la autarquía con vistas a la guerra o mantener un nivel de producción y de vida de las masas productoras o elevar los mismos. En vista de uno u otros objetivos, se establecen barreras arancelarias —en el primer caso, para proteger y desarrollar al abrigo de aquéllas, las industrias claves y educar a la población en el sentido de bastarse a si misma, con lo cual se trata de evitar las consecuencias de un aislamiento producto de la guerra; en el segundo, para evitar que la agricultura e industria nacionales se vean profundamente afectadas por los movimientos cíclicos; y, en el último, constituye uno de tantos medios de que se valen las naciones semi-coloniales para impulsar su capitalización—; se fomentan las exportacio-

nes; se conceden subsidios a la producción de determinados artículos; se establece el control de cambios; se limitan las importaciones a grado tal que se fijan las cuotas de mercancías que se deben importar y se impone un límite de tiempo para hacerlo; se recurre al trueque internacional, etc. En este aspecto de la intervención estatal, tiene grande importancia los *dumping* sociales y económicos; se trata de evitar los efectos de éstos sobre la economía nacional, o sea, de defenderla.

En rigor, muchas de las medidas intervencionistas compendiadas, se generaron y tuvieron su aplicación a partir de la crisis de 1929; ésta ocasionó que miles de Bancos quebraran o cerraran sus puertas; que gran parte de las industrias paralizaran sus labores o estuviesen en vía de ello; que la agricultura estuviera en completa bancarrota pues o no se cultivaba o lo cultivado se dejaba perder en virtud de que esto resultaba más barato; y que el desempleo alcanzara cifras verdaderamente asombrosas. En un principio, todas las medidas tuvieron como fin la recuperación nacional, e impartir justicia social; después, algunos países las orientaron en otro sentido. De cualquier modo, las innumerables leyes que se dictaron sometieron al control estatal toda la actividad económica nacional, de modo tal que nada quedó fuera de él: los Bancos, el comercio, las industrias, la agricultura, etc. El crédito fué canalizado hacia mejores inversiones, a donde en verdad hacía falta y siempre debidamente garantizado; se provocó su aumento o se restringió, según los casos. El comercio exterior e interior, se impulsó, se dirigió y protegió. La moneda fué revaluada con diversos fines, entre ellos: influir en los precios; que el Estado obtuviera mayores recursos económicos para hacer frente a los gastos que implicaba la política de recuperación nacional; otorgación de subsidios, combate de el desempleo y estabilización del mercado de divisas. Se crearon instituciones oficiales con el objeto de que se comprara, por el Estado, artículos manufacturados y productos agrícolas depreciados; los cuales aquéllas debían almacenar hasta en tanto no hubieran condiciones propicias para ser vendidos; en algunos casos, dichos artículos y productos fueron destruidos. El desempleo fué combatido por diversas medidas; de ellas cabe mencionar la construcción de grandes obras públicas; la celebración, obligatorio en muchos casos, de convenios obrero-patronales; la agrupación profesional y la inmovilización de los trabajadores.

Desde luego, gran parte de este intervencionismo, es decir, de esta actividad estatal implica de modo necesario una distinta concepción de los fines de los impuestos como del empleo de su producto. Sin olvidar que los impuestos constituyen, la fuente primordial de los recursos estatales, ellos son utilizados para realizar el sentido de justicia del momento, para buscar un determinado efecto económico, para reprimir conductas que se consideran antisociales o que van en contra de la política estatal, etc. Así tenemos que el establecimiento de los impuestos

progresivos obedeció tanto a la necesidad de recursos como para corregir la desigualdad de las fortunas. Por otra parte, con el objeto de igualar la contribución, se distinguieron las fuentes de donde provienen la renta y el capital para los efectos de la cuota del gravamen. También se distinguieron los capitales en ociosos y empleados; éstos a su vez se dividieron por la actividad en que se empleaban y la importancia que para la economía nacional, tiene. Además, el Estado ha utilizado y sigue utilizando a los impuestos para desviar en un momento dado, en sentido positivo o negativo, tanto la producción como el consumo; los utiliza para propiciar la formación de determinadas agrupaciones económicas o sociales o para impedir las o suprimirlas; así mismo como un medio educativo o para reprimir una situación o actividad individual que se consideran nocivas para la colectividad; en fin, también se les ha empleado en forma discriminatoria de ciertas categorías de personas cuya existencia y actividad no se compagina con el orden político establecido.

Pues bien, con casi todas esas medidas de intervención estatal que hemos reseñado, la capacidad contributiva de los ciudadanos se ve modificada a cada paso, pues aquella es aumentada, disminuida o suprimida según los fines que el Estado pretende perseguir por medio de la política general del mismo. Esta incidencia en la capacidad contributiva, ha dado lugar a que últimas fechas se observe una tendencia dirigida a comprenderla desde un punto de vista nacional, es decir, colectivo. En virtud de ello, el impuesto se reparte atendiendo al ingreso nacional, a la renta nacional, a la producción y consumo nacionales; esto mismo se observa con el gasto público. De modo tal, que la capacidad contributiva tiende a dejar de ser simplemente individual para transformarse en social o nacional en virtud de que se ha constatado de que grandes sectores de la población carecen de capacidad contributiva y adquisitiva, mientras que reducidos grupos de la misma las tienen en abundancia, pero esto no estimula de ninguna manera el aumento de ambas capacidades en aquéllos sectores ni compensa la falta de ellas, lo cual origina un grave desequilibrio económico-social. Por otra parte, se ha observado que cuantiosos capitales se encuentran empleados en actividades de baja productividad si no es que son nocivas para la colectividad, de modo tal que no benefician a ésta ya sea en uno u otro caso. Se trata pues, de la inmovilización o inadecuado empleo de los capitales; ambas situaciones derivan hacia una crisis económica nacional por cuanto afectan a la renta, producción y consumo nacionales. Para evitar dicha crisis o para resolverla, el Estado se ve forzado a intervenir con el objeto de lograr un nuevo equilibrio. Tal intervención se realiza por medio del recurso y gasto públicos, así como por otros medios. Lo hace por medio del recurso cuando desgrava a ciertos sec-

tores sociales o aumenta el tributo a otros o las dos cosas al mismo tiempo; esto mismo pasa con las actividades, con los artículos industriales o productos agrícolas; y cuando concede exenciones de impuestos. Lo hace por medio del gasto público cuando concede subsidios a instituciones oficiales o semificiales, a empresas particulares, a grupos sociales; creando y manteniendo servicios que benefician a las clases populares y construyendo obras públicas de importancia nacional o local. Con todo esto pretende que se inviertan los capitales ociosos, que aumente su circulación, que se restrinja la inversión de capitales en actividades nocivas o inadecuadas, que aumente la producción nacional, que aumenten las fuentes de trabajo. Con todo ello aumentará la capacidad adquisitiva y contributiva de los ciudadanos y por ende mejorarán las condiciones de vida del pueblo.

*Distinción del intervencionismo por su finalidad.*—Todos estos aspectos y modos de intervención estatal en la vida económica y social que hemos compendiado, se pretende que constituyen parte integrante de una tesis: precisamente la intervencionista, que sin llegar al socialismo, soluciona los problemas de un régimen capitalista. Empero, la intervención del Estado ha perseguido en más de una ocasión no tanto la solución de aquellos problemas como la realización de sus fines políticos, de modo tal que ha subordinado a ellos toda la economía nacional, toda la actividad humana, desconociendo las libertades esenciales del hombre, a grado tal que, éste pierde la facultad de autodeterminarse concienzadamente, la facultad de escoger la ocupación que crea conveniente y de abandonarla cuando así lo crea de la misma manera; las facultades de crítica y de asociación, etc. Este es el intervencionismo preponderantemente político; el otro, practicado por las Democracias contemporáneas, pretende regular y armonizar la economía nacional en beneficio de la colectividad, sin que lesione los derechos humanos.

*Crítica al intervencionismo.*—Los liberales, por medio de sus voceros más autorizados —Ludwig von Mises y Friedrich A. Hayek— han tomado como ejemplo al intervencionismo político y discutiendo en forma negativa, afirman que la intervención del Estado en la vida económica, se traduce en restricciones a la libertad, en crisis económicas artificiales y en nacionalismos agresivos. El liberalismo no debe ser escindido en económico y ético-político en virtud de que es un todo que no admite escisión de ninguna clase; donde no hay libertad económica no pueden existir libertades de otra naturaleza. (1) ya que gracias a la primera han sido posibles las otras: la personal y la política. Es cierto que el mundo actual se ha trazado altos ideales, pero también lo es que la consecución de ellos trae aparejado la adopción de métodos

(1) "Hemos abandonado progresivamente aquella libertad económica sin la cual jamás existió en el pasado libertad personal o política". Friedrich A. Hayek: Camino de Servidumbre. Pág. 14.

que provocarán todo lo contrario de lo que se persigue. En rigor, el hombre actual se encuentra ante una disyuntiva fundamental: escoger entre el liberalismo y socialismo, puesto que la posición intermedia, o sea, el intervencionismo, no es tal en virtud de que es absurdo, contradictorio. (1) Para vencer en la lucha pasado, las Democracias recurrieron al intervencionismo; pero hoy sin darse cuenta están derivando hacia lo que combatieron: el totalitarismo; el intervencionismo se sabe donde comienza pero nunca donde terminará. Con él se ha ido abandonando en forma progresiva toda la tradición y principios del liberalismo e individualismo que informara el desarrollo de la civilización occidental. (2) El fracaso aparente del liberalismo se le debe imputar a la intromisión del Estado en la vida económica, pues las tesis económicas en que aquél se basa, son irrefutables; (3) también se debe a la falta de capacidad intelectual del hombre medio para comprender la bondad y eficacia del liberalismo. (4) Por último, afirman que no es posible la paz mundial en tanto existan el intervencionismo y el proteccionismo en virtud de que tales actividades estatales desembocan fatalmente en el nacionalismo económico, en la expansión armada del mismo; sólo bajo el libre cambio y la democracia del mercado, es posible la paz. (5)

En contraposición a lo afirmado por los liberales, los abogados del intervencionismo estatal —desde luego, los que rechazan su modalidad esencialmente política—, dicen que las medidas utilizadas hasta ahora para corregir los excesos del liberalismo, han sido concebidas *ad hoc* y tienen el carácter de paliativos. (6) Agregan, que visto el fracaso del

(1) "Entre la economía de mercado y el socialismo no existe un tercer sistema —dice von Mises—. La humanidad, a no ser que se considere que el caos es una alternativa, tiene que elegir entre esos dos". Omnipotencia Gubernamental. Pág. 111.

(2) "Cuan fuerte ruptura —dice Hayek—, no sólo con el pasado reciente, sino con todo el desarrollo de la civilización occidental, significa el rumbo moderno hacia el socialismo, se aclara si lo consideramos no sólo sobre el fondo del siglo XIX, sino en una perspectiva histórica más amplia. Estamos abandonando rápidamente no sólo las ideas de Cobden y de Bright, de Adam Smith y Hume o incluso de Locke y Milton, sino una de las características de la civilización occidental, tal como se ha desarrollado desde que pusieron sus fundamentos el cristianismo y Grecia y Roma. No sólo el liberalismo de los siglos XIX y XVIII, sino el individualismo fundamental que heredamos de Erasmo y Montaigne, de Cicerón y Tácito, Pericles y Tucídides, se han abandonado progresivamente". Op. cit. págs. 14.

(3) "Las teorías económicas en que se basa la doctrina liberal, son irrefutables". L. von Mises: Op. cit., pág. 439.

(4) "El liberalismo fracasó porque la capacidad intelectual de la inmensa mayoría es insuficiente para la tarea de comprenderlo en toda su amplitud". L. von Mises: Op. cit., pág. 440.

(5) "La paz duradera no es posible más que bajo el perfecto capitalismo". L. von Mises: Op. cit., pág. 442.

(6) "La fuerza de las circunstancias ha impulsado a las naciones en ese sentido —dice Julián Huxley—. La edificación subvencionada, leche gratuita, legislación social, seguros de vejez y enfermedad, enseñanza gratuita, Kraft durch Freude en Alemania, el C. C. C. en Norteamérica, son todos síntomas de cambio. Pero han sido todos ellos concebidos *ad hoc*, para satisfacer alguna necesidad particular, y todavía son, en los países democráticos, como tímidos intrusos en un mundo regido por ideales económicos". El Hombre está solo. Pág. 9.

liberalismo la civilización occidental sólo puede salvarse si encuentra una nueva base para poder creer en si misma. Tal base la encuentran Karl Mannheim, Joseph A. Schumpeter y otros autores de menor nombradía y autoridad, en una sociedad planificada en la cual se respete la dignidad humana, la democracia. Preconizan el advenimiento de tal sociedad. Hay que hacer notar que lo que estos autores proponen no son simples medidas de intervención estatal para solucionar éste o aquél problema, sino un plan racional, comprensivo de todos los problemas económicos y sociales contemporáneos.

Bajo el hecho de la intervención estatal y la imperatividad de la actuación del Estado fuera de lo órbita de sus funciones tradicionales; es decir, de aquélla que le asignaron imprecisamente los liberales, el problema del intervencionismo ya no se plantea negativamente ni siquiera como disyuntiva: si el Estado debe abstenerse o no, sino cuáles deben ser las formas que debe adoptar la intervención y cual debe ser el límite de ésta con objeto de que no sufra menoscabo la dignidad humana.

Hay que hacer notar que la doctrina del intervencionismo estatal, tal como hasta ahora ha sido entendida, no preconiza el cambio radical de la estructura económico-política de los Estados democráticos, sino hacer posible la persistencia de esa organización en cuanto tiene de excelencia y verdaderamente característico; por eso sólo pretende regular, en provecho de la colectividad, la forma de explotar y aprovechar la propiedad privada de los instrumentos de la producción; equilibrar las relaciones económicas tradicionales; impulsar y desarrollar la riqueza nacional; y conservar dentro de las fronteras estatales un adecuado nivel de ocupación o elevarlo si es posible, así mismo el nivel de vida de las masas productoras.

.. Centrado el problema del intervencionismo estatal en las formas que debe adoptar y en los límites que debe tener, puede dar lugar a que se piense que tal cuestión entraña un nuevo replantamiento del viejo tema que los liberales discutieron en su tiempo y que tan imprecisamente resolvieron: la esfera de atribuciones del Estado, pero con la singularidad de que se retoma desde otros ángulos o puntos de vista a los cuales fueron bastante ajenos los liberales. Nosotros pensamos que no se le puede constreñir dentro de tan estrechos límites; su propia naturaleza los rebasa. Sin embargo, no nos referimos a dicha cuestión en virtud de que está fuera de este trabajo; también de nuestras posibilidades: es un tema propio de especialistas en la materia. Sólo nos hemos permitido apuntarle en virtud de su importancia; y agregamos al respecto que, pocas cuestiones son de tanta trascendencia político-social como el problema del intervencionismo, convertido actualmente en plan de resolución integral de los problemas económicos y sociales, no sólo de una nación sino también internacionales. Por otra parte, nada tan apasionante y tan estrechamente relacionado con ese

problema, como perseguir desde su iniciación la evolución del Estado Liberal hasta la época actual en que se cierra su ciclo vital y con ello deja la solución de los problemas que develaron su esencia a esta generación que tiene el sello de su impronta y respira aun la atmósfera de sus mejores instituciones y valores. (1)

*Criterios sobre la exención de impuestos.*—Con referencia a ésta y en estrecha conexión con los temas anteriores, se pueden destacar en forma general tres criterios distintos.

El primero corresponde a la escuela liberal ortodoxa, la cual por su origen, consideró que toda exención constituía un privilegio injustificado, un vano empeño estatal de querer modificar las sabias leyes de la naturaleza que rigen la sociedad, con el cual se causaban más males que beneficios y daba lugar a una injusticia tributaria. Sobre este particular dijo que si todos los individuos recibían los beneficios de los servicios estatales, todos debían contribuir al sostenimiento del gobierno; que si a unas personas o a una clase social se les eximía de pagar impuestos, tal acto redundaría en perjuicio de los obligados realmente a contribuir en virtud de que éstos soportarían una mayor carga tributaria de la que en justicia les correspondiese; pero además, la exención tenía como consecuencia que de los beneficiados con ella tuviesen una situación privilegiada en la lucha económica. Y también que si todos los ciudadanos tenían los mismos derechos, todos debían tener los mismos deberes, y uno de los cuales es el deber de contribuir. Por último, de acuerdo con las ideas extremistas de Spencer y de la Escuela Manchesteriana, se le negó al Estado la facultad de conceder exenciones de impuestos bajo cualquier título en virtud de que tal facultad no permitiría la selección natural. En conclusión, la exención de impuesto fué vista por la doctrina liberal como una violación a la regla de justicia de los impuestos y en particular a uno de sus desarrollos que es el de la generalidad.

El segundo criterio, inscrito dentro del liberalismo, admite un temperamento a aquella posición radical sobre el principio de justicia y la actividad estatal. La admisión de dicho temperamento fué posible gracias a la apreciación de las condiciones materiales y espirituales en que vivían los trabajadores. Se recogió en los textos legales, merced a que los trabajadores en forma organizada, reclamaron amenazadoramente

---

(1) Dice Francisco Ayala que "apenas si el Estado liberal puede estimarse hoy sometido a la pugna política viva, ni apenas unido a intereses vitales que perturben el esfuerzo por alcanzar un perfil exacto de su realidad. Mas aún: consumado y cumplido en la Historia, se aparece, a nuestros ojos en su desarrollo completo, integrando un ciclo dentro de un proceso, desde una de cuyas etapas ulteriores nos volvemos para contemplarlo; y los intereses vitales que en su día tenían que estar ocultos a los ojos de los participantes bajo la capa de la convicción ideológica que les prestaba fuerza moral para la lucha política —intereses vitales, tanto de sus propugnadores como de su adversarios— se descubren hoy en su realidad compleja, en su fecunda unión de interés social y de pensamientos". *El Problema del Liberalismo*. Págs. 11 y 12.

--entre otras prestaciones-- una imposición más justa y también porque la burguesía obtenía cuantiosas ganancias; tal temperamento, en materia impositiva, es la exención al mínimo físico de la existencia. A su consagración legal no fué ajeno una nueva concepción sobre la actividad fiscal del Estado así como a su intervención en la vida social. Cabe agregar que desde el punto de vista económico se fundó teóricamente en una regla de David Ricardo que expondremos más adelante.

El tercer criterio es una manifestación de la ideología intervencionista; por él no sólo se admite sino que se exige del Estado que utilice la exención de impuestos como un medio para realizar fines sociales y económicos. Se le justifica en tanto que con ella se puede y se debe ayudar a mantener un nivel decoroso de vida en las clases laborantes, así como porque puede ser un medio eficaz para promover la industrialización de un país --naturalmente, siempre que sea complementado por otras medidas fiscales o intervenciones de otro tipo--, para fomentar la inversión de capitales en una determinada actividad que se considera necesaria o aumentar la capacidad de consumo de una clase social, lo cual puede tener como efecto el aumento de la producción.

En realidad, con este criterio el principio de generalidad de los impuestos, cobra otro sentido distinto en cierto grado de aquél que expresó el liberalismo, pues ya no es comprendido como un inflexible rasero que alguna vez se quiso que fuese. Es cierto que el ideal en esta materia es que todos los ciudadanos paguen impuestos, pero esto es de muy difícil realización en tanto que haya diferencias notables en los desarrollos económico-sociales de los distintos países del mundo, así como entre la población de los mismos. Por esto, el Estado al perseguir la satisfacción de las necesidades colectivas puede anular o disminuir la capacidad contributiva de ciertos grupos o clases sociales, aparentemente con mengua de los ingresos tributarios, y a veces, en efecto, así sucede, y también aparentemente estableciendo una injusticia tributaria; empero, con ello se busca una mejor coordinación de los esfuerzos colectivos en pro del bienestar común. Por otra parte, una exención de impuesto puede tener efectos reproductivos ya que puede ser causa del aumento de la producción y de la capacidad de consumo, lo cual puede así mismo dar lugar al aumento de la recaudación de otros impuestos. Comprendida la actuación del Estado como algo productivo, el sentido liberal del principio de la generalidad de los impuestos no tiene plena eficacia. Esto no implica que los sistemas impositivos dejen de observar el citado principio, sino que deben ser adecuados a los objetivos sociales y económicos que pretendan alcanzarse por una colectividad.

Desde luego, deben rechazarse los privilegios fiscales, o sea, aquellas exenciones impositivas que se conceden con el único fin de beneficiar a personas que tienen plena capacidad contributiva; es decir, que

con la exención solamente se persiga aquel fin. En este caso si existe una verdadera violación al principio de generalidad y por ende a la regla de justicia de los impuestos. (1)

*Qué se entiende por exención.*—El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española dice: que es la "franquicia o libertad que goza uno para eximirse de algún cargo u obligación".

Nosotros pensamos que dicho término alude intrínsecamente al autorizado incumplimiento de una obligación de carácter general. Esto en nuestra opinión aclara porque ha sido comprendida como un privilegio, principalmente por lo que atañe a la obligación tributaria, máxime si se toma en cuenta que en otras épocas la exención tuvo por objeto principal beneficiar a ciertas clases sociales, o en el mejor de los casos, se otorgó como premio por servicios prestados.

Sobre la exención impositiva se ha dicho concretamente que "existe sólo cuando una ley impositiva o la Constitución bajo la cual opera, excluye específicamente dentro de su alcance a una persona o cosa que hubiera sido sujeto de imposición a no ser por la cláusula de exclusión". (2) Por otra parte, se ha dicho que "conceder una exención de impuestos, significa dispensar del cumplimiento de la obligación de pagarlos". (3) Nosotros pensamos que es la facultad que otorga una ley tributaria para dejar de cumplir con la obligación de pagar los impuestos a que aquella se refiere, en virtud de haberse realizado el supuesto que para ese efecto contiene dicha ley.

Hecho lo anterior, vamos a tratar de los motivos y justificación de algunas exenciones impositivas.

*La exención al mínimo de subsistencia.*—En la Ciencia de las Finanzas se entiende por mínimo de subsistencia o mínimo físico, al ingreso o capital indispensable para sufragar los gastos que ocasionan la satisfacción de las necesidades elementales de los individuos. (4)

Desde hace siglos se tuvo la convicción que era justo y necesario eximir de la carga tributaria a los que tuviesen aquel ingreso o capital. (5) Sin embargo, es en la época contemporánea cuando tal convicción se tradujo en una realidad legislativa.

Adam Smith —autor citado— sostuvo con razones especiosas que

(1) Giziotti ha dicho sobre esta cuestión que "la exención se motiva y justifica o en el reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención trate de conseguir"... "Los privilegios, en cambio, se fundamentan únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases y contribuyentes que tienen plena capacidad contributiva". Principios, etc., pág. 113.

(2) Enciclopedia of the Social Sciences. Pág. 528.

(3) Ernesto Flores Zavala: Op. cit., pág. 208.

(4) "El mínimo de existencia" es "el ingreso que justamente basta para satisfacer las necesidades elementales de la vida". Eheberg: Op. cit., pág. 178.

(5) "El mínimo de existencia" es "aquella renta o capital que se considera como indispensable para que un hombre pueda subsistir". Ernesto Flores Zavala: Op. cit., pág. 150.

(6) Eheberg: Op. cit., pág. 178.

el pago de los impuestos sobre los artículos de primera necesidad y sobre los salarios, era hecho en forma definitiva por los propietarios y consumidores ricos. Por este motivo recomendó a esos individuos que se opusiesen al establecimiento de tales impuestos. (1) Empero, sostuvo también que los trabajadores se hallaban en la imposibilidad de concurrir a los gastos públicos. (2)

No obstante la autoridad de Smith, es sabido que en las primeras décadas del siglo pasado, de acuerdo con el sentido de justicia de la burguesía, se mantuvieron y defendieron los impuestos sobre los salarios y se abusó de los impuestos indirectos. Estos fueron considerados como exponentes de los pueblos civilizados. (3) Fué tanta la inequidad de este sistema tributario que en más de una ocasión fué causa de motines. Los trabajadores —principalmente los ingleses— en toda petición o programa político, sostuvieron la necesidad de reformarlo.

David Ricardo dijo que "el producto total de la tierra y del trabajo de un país, se divide en tres partes: de éstas, una se destina a salarios, otra a beneficios y la otra a la renta. Sólo de las dos últimas partes pueden hacerse deducciones para impuestos y ahorros; la primera, siendo moderada, constituye siempre los gastos necesarios de la producción". Adelante agregó, sentando el principio a que aludimos más arriba, "que la capacidad para pagar impuestos es proporcional a los ingresos netos y no a los ingresos brutos". (4) Un poco más tarde la teoría del beneficio admitió este principio para fundamentar la exención al mínimo físico.

A pesar de esta fundamentación económica, de las palpables consecuencias del liberalismo en la situación espiritual y material de los trabajadores y de la justicia que entrañaba eximir de la obligación tributaria, concretizada en los impuestos directos a los salarios, a los que solamente tenían para subsistir el producto de su fuerza de trabajo, hubo autores como Leroy Beaulieu que sostuvieron, lógicamente, que tal exención era contraria al principio de generalidad o universalidad impositiva, negando con ello su justicia. El autor indicado, aparte de

(1) "Si las clases medias y superiores comprendiesen su propio interés —dijo Smith—, deberían oponerse siempre a todos los gravámenes sobre los artículos de primera necesidad, así como a todos los impuestos directos sobre los salarios"... "el pago final de ambos impuestos recae por entero sobre aquellas clases sociales, y siempre con un recargo considerable. Ellos gravan más onerosamente a los propietarios de la tierra, quienes los pagan siempre doble: como terratenientes, por la reducción de sus rentas, y como consumidores ricos por el aumento de sus gastos". Tom. de D. Ricardo: Principios de Economía, etc. págs. 196 y 197.

(2) "El doctor Smith afirma invariablemente, y a mi juicio con justicia —dijo D. Ricardo—, que las clases trabajadoras no pueden contribuir, materialmente, a las cargas del Estado". Op. cit., pág. 198.

(3) El impuesto indirecto es más bien el que corresponde a los países civilizados —dijo M. A. Thiers—, en tanto que el directo es propio de países bárbaros". Tom. de Alfonso Goldschmidt: Op. cit., pág. 94.

(4) Op. cit., págs. 293 y 294.

ese argumento, esgrimió otros consistentes en que dicha exención era de todo punto arbitraria en virtud de que no es posible precisar el mínimo de existencia ya que éste varía ostensiblemente en las distintas localidades de un país y tiene modificaciones importantes por el sólo transcurso del tiempo; y, desde un punto de vista político, en que era incompatible con la democracia puesto que si todos intervienen en el negocio público, todos deben tener también la obligación de contribuir a los gastos públicos de la nación.

En la actualidad, el último argumento de Leroy Beaulieu, es recogido por diversos autores; pero ésto no se ha hecho en toda su extensión ni tampoco se utiliza con el fin de rechazar la franquicia fiscal a que nos venimos refiriendo, sino con el objeto de limitarla en virtud de que para el buen funcionamiento de la democracia es necesario que todos los ciudadanos se encuentren interesados en ello, lo cual puede ser posible en tanto pagan algún impuesto. En realidad, a pesar de lo dicho, la tesis del indicado autor ha dejado de tener aceptación; y si algunas de sus observaciones y argumentos se reconocen como verdaderos *grosso modo*, un nuevo sentido de justicia los invalida.

Desechadas las teorías liberales sobre la naturaleza y fundamento del impuesto, primó en el reparto de la carga tributaria la fuerza contributiva, o sea, la capacidad de prestación económica de los individuos. En la apreciación de tal capacidad se tomó en cuenta que existe una clase de personas que en rigor no la poseen; lo cual dió lugar a que ciertos autores —principalmente Adolfo Wagner— dijeran que era justo liberar a esas personas de los impuestos directos en virtud de que los indirectos las golpean con más fuerza que a aquellos individuos que tienen verdadera fuerza contributiva.

R. Van Der Borghst siguiendo a David Ricardo, dijo que "de la renta de la economía individual solamente puede considerarse como fuente última del impuesto aquella parte que excede a los gastos de obtención de la misma, es decir, la renta neta y no la renta en bruto."... "la renta neta de las individualidades económicas ofrece un rendimiento muy diverso"; por este motivo es necesario adecuar el tributo "al rendimiento de la actividad gravada"; pero además, la renta neta está "distribuida de un modo muy diverso y muestra una gran variedad de aptitud en cuanto al rendimiento" por lo cual, la distribución de la carga tributaria debe tomar en cuenta la diversa aptitud de los contribuyentes. Es por esto que "la aptitud tributaria de la renta debe considerarse... como escala de la tributación". Más adelante agrega que "no toda la renta es igualmente susceptible de ser objeto de la imposición tributaria, puesto que una parte de ella es absolutamente indispensable para la conservación de la existencia natural, de la salud y aptitud para el trabajo, tanto del contribuyente como de su familia. Esta parte de la renta neta se denomina *mínimo de existencia* y la can-

tividad que excede de este mínimo se llama *renta libre*. El mínimo de existencia no puede tener por sí mismo capacidad para el tributo. Esto se aprecia perfectamente cuando la totalidad de la renta cubre exactamente el mínimo de existencia. Si una parte de ella debiera ser entregada en concepto de impuesto, la actividad peligraría porque la tributación afectaría a la futura existencia del sujeto del tributo. En tal supuesto, dichas personas deben eximirse del pago de impuesto y en caso necesario venir en su ayuda por medio de instituciones benéficas adecuadas". (1)

Según la opinión del citado autor el mínimo de existencia debe desgravarse en su totalidad. Cabe aclarar que con respecto a los impuestos directos tal opinión es expresa; en cambio, por lo que hace a los impuestos indirectos, a pesar de los argumentos que esgrime en contra de ellos, no puede decirse lo mismo. Sólo, en suma, hace notar el hecho que algunas legislaciones contemporáneas han consagrado tal franquicia, pero que ella es inestable en virtud de la necesidad económica de los Estados, producto de la crisis económica. (2)

Benvenuto Griziotti que últimamente ha hecho hincapie en el principio de capacidad contributiva, contempla la exención al mínimo físico de existencia, tomando como eje tal principio, en relación a los impuestos directos e indirectos y dice que "el Estado no debe gravar los gastos necesarios para la vida, que constituye por decirlo así, los costos necesarios para la existencia, puesto, que el costo es un elemento económico que no debe ser afectado por el impuesto". (3) Más adelante agrega, con el objeto de defender al mínimo de existencia de los impuestos indirectos, que "es de interés público que las clases sociales no caigan por bajo del nivel social necesario para el tenor de vida de un pueblo de una determinada civilización, y que las fuerzas y energías de los particulares no disminuyan por falta de lo indispensable para la vida. Si el impuesto grava el consumo mínimo necesario para la existencia, se va derechamente a una de las siguientes consecuencias: o se empeoran las condiciones de vida con daño evidente para la sociedad, o los obreros obtienen un aumento de salarios y los impuestos indirectos sobre los consumos repercuten sobre la clase de los empresarios y éstos, a su vez, los pueden transferir a otras clases, a los consumidores, y en tal caso los impuestos indirectos no recaen, en definitiva, sobre el destinatario concebido por el legislador, sino que aumentan el costo de producción y constituyen una condición de inferioridad del país, respecto a la concurrencia internacional. O en otros casos, los impuestos indirectos que gravan al mínimo de existencia, pueden tener por consecuencia disminuir el ahorro, que es un elemento in-

(1) Hacienda Pública. Tomo II, págs. 28, 29, 31, y 32.

(2) Op. cit., págs. 161 y 162.

(3) Principios, etc., pág. 102.

dispensable para la seguridad de la existencia de la familia. La falta de ahorro, a su vez, produce una disminución en la oferta de capitales y provoca, por consiguiente, un aumento del interés, de forma que los impuestos indirectos sobre los consumos en todo o en parte indispensables, repercuten sobre los consumidores de capitales, es decir, sobre los empresarios y, en último término, sobre toda la economía nacional, y constituyen un elemento que aumenta el costo de producción, con evidente daño para el país". (1)

En fin, actualmente se dice que "el mínimo físico de existencia es siempre la base de una imposición que tenga por objetivos fines colectivos"... "El concepto de capacidad contributiva, que es un producto de elaboración juridico-político-económico, admite y defiende la exención de las rentas inferiores indispensables para la vida". (2)

En efecto; en esta materia, nada más extraño a los postulados económico-políticos del liberalismo que las exenciones impositivas al mínimo físico; lo que se dijo sobre éste, antes de su consagración legislativa, bien puede tomarse como un consejo —la burguesía se cuidó de no seguirlo—, como expresión de buena voluntad, de un espíritu filantrópico. Sólo cuando se advierten claramente las profundas desigualdades económicas y sus consecuencias sociales y políticas, es cuando se defiende y acepta la exención al mínimo físico. Pero también otra razón, de carácter financiero, la hicieron posible; y ella es lo costoso que resulta recaudar los impuestos directos que pesan sobre los desheredados de la fortuna. La antieconomicidad de la recaudación, ha sido, pues, un factor importante para desgravar de dichos impuestos a los indicados sujetos.

Actualmente se considera al impuesto como un deber social cuya medida se halla en la capacidad contributiva de los ciudadanos; entre los factores que influyen para determinarla, cobra importancia fundamental un objetivo social: precisamente mantener, por lo menos; un nivel de vida compatible con la dignidad humana entre las las clases trabajadoras. La atención que se preste a este objetivo, nos da la pauta para formarnos una idea de la solidaridad que existe entre los miembros de una sociedad y de los fines que persigue un Estado. Y no cabe duda que uno de los medios de que se vale aquél para perseguir el objetivo indicado, es la exención al mínimo físico.

La teoría de la capacidad contributiva que informa a las legislaciones tributarias contemporáneas, merced a la cual la aptitud económica de los ciudadanos constituye la base para repartir los impuestos, afirma en principio, que a igual aptitud económica debe corresponder igual carga tributaria y que el aumento de ésta, así como su anulación o disminución, debe tomar en cuenta entre otros elementos las manifestaciones reveladoras de capacidad contributiva ya que tales manifestacio-

(1) Op. cit., págs. 126 y 127.

(2) Guillermo Ahumada. Op. cit., pág. 262, Tomo I.

nes son el índice para apreciar la potencialidad económica de los sometidos a la soberanía tributaria. Pero cuando existe una renta o capital que solamente es suficiente para satisfacer las necesidades elementales de sus poseedores, es indiscutible que éstos no revelan de ninguna manera tener capacidad contributiva, por lo cual no solamente es justo sino lógico que el Estado deje de comprenderlos como sujetos de imposición. Y en efecto, atendiendo a estas razones, así como a las apuntadas más arriba, las legislaciones de los más de los Estados contemporáneos consagran el mínimo físico.

En realidad, la polémica sobre la exención al mínimo físico ya no versa sobre si se debe acordar o no, sino sobre si se le debe desgravar de los impuestos a los artículos de consumo necesario. Ya hemos visto que Smith, con distintas razones a las que actualmente se aducen, aconsejaba que se impidiese el establecimiento de tales gravámenes. Como ya hemos visto también, Griziotti quien sigue en parte a Smith, piensa que es justo y necesario que no se grave con impuestos indirectos a las clases indigentes sobre los consumos; esta misma idea es sostenida por Ernesto Flores Z. Otros autores dicen que no es posible dicha desgravación en virtud de que el pago relativo se confunde con el consumo. Y otros más dicen que no siendo posible tal desgravación, el Estado debe practicar una política de regresión de los gastos públicos en beneficio de los trabajadores.

De todo lo dicho, concluimos que el principio de justicia que informa a los impuestos, en su desarrollo denominado generalidad o universalidad, no se viola cuando se acuerda la exención al mínimo físico de existencia, puesto que el reparto de la carga tributaria entre la población se hace en función de la capacidad contributiva de los afectados, o sea, que de éstos solamente están obligados a contribuir los que tengan esa capacidad. De aquí que el principio de generalidad o universalidad de los impuestos, se pueda formular de la siguientes manera: Todos los ciudadanos de un Estado y aquellos otros individuos que sin serlo vivan o actúen dentro de la jurisdicción de aquél, y que tengan capacidad contributiva, están obligados a contribuir.

Otras exenciones.—Entre estas cabe mencionar las siguientes: a) Las que se acuerdan a las industrias, a la agricultura, a inversiones de capitales nacionales y extranjeros, exportación o importación de productos —materias primas o artículos manufacturados—, a las empresas y servicios públicos; con estas exenciones, se persiguen fines de interés colectivo; b) las que se otorgan a instituciones o asociaciones de beneficencia o culturales; c) las que se conceden a organizaciones sociales o políticas en cuya constitución y mantenimiento se halla interesado el Estado; d) las que se acuerdan a los entes públicos y organismos dependientes de ellos, y e), las que se otorgan a los Estados extranjeros y a sus representantes y agentes diplomáticos.

a) Con estas exenciones se pretende promover la economía nacional. Ellas se conceden respecto a ciertos impuestos; casi siempre por lo que hace a su vigencia están sujetas a un término, cuando a una condición, aunque puede darse el caso que aquélla se halle regulada por ambos. Y sólo se conceden cuando se han llenado los requisitos que el Estado establece por medio de una Ley general y abstracta. En forma general se ha dicho sobre ellas que "son contrarias al principio de generalidad. Por esta razón, creemos que se debe abandonar este sistema —cuya finalidad es la promoción de la economía nacional y por ende, la elevación del nivel de vida de la población—, y emplear como ayuda, la forma del subsidio, que tiene además, la ventaja de permitir un mayor control sobre él, de manera que es posible ampliarlo, restringirlo o suprimirlo según sea necesario". (1) No es este el momento de referirnos a este criterio; lo haremos más adelante; sin embargo, creemos con Ahumada "que tal cambio de procedimiento no creemos que produzca ventaja alguna. El único peligro que se debe evitar, tanto desde el punto de vista del recurso, como del gasto público, es el de no multiplicar las ventajas particulares como para que ellas constituyan una verdadera violación del principio general de igualdad en el reparto de las cargas y beneficios". (2)

Independientemente que desde un punto de vista abstracto estas exenciones violen el principio de generalidad impositiva, es indiscutible que la colectividad las considera necesarias para impulsar y desarrollar la economía de la misma y mejorar el nivel de vida colectivo. En esto encuentran su justificación, su razón de ser, máxime si las referimos a los Estados de la América Latina de incipiente economía.

Dentro de este grupo haremos una excepción, la cual se halla referida a la que se acuerda a la inversión de capitales extranjeros; hecho lo cual, diremos que las demás deben contemplarse desde el punto de vista de los efectos del cambio internacional y de aquel sobre el cual hemos insistido en el curso de esta exposición, o sea, la promoción de la economía nacional. Dado que existen naciones cuyo desarrollo industrial, agrícola y comerciales por todos conceptos superior al que tienen otros países, aquéllas impedirían la capitalización de estos últimos si no se adopta una inteligente política intervencionista para evitarlo, siendo una de las manifestaciones de ésta las exenciones impositivas a las industrias, agricultura y comercio nacionales. Por otra parte, en la lucha por los mercados es necesaria, muchas veces, la ayuda estatal, puesto que sin ella a corto o largo plazo, los productores nacionales se

---

(1) E. Flores Zavala: Op. cit., pág. 153. Este autor, parece ser que sigue en parte a Gastón Jeze, quien dijo que todas las clases de exenciones (las aparentes y las reales) deben suprimirse para mayor claridad de los conceptos financieros y buscar el efecto que se persigue con ellas por medio del gasto público.

(2) Op. cit., Tomo I, pág. 245.

verían desplazados de la competencia con grave perjuicio para la colectividad.

Hay productos que no se producen en un país o que se producen en cantidad insuficiente y con alto costo, pero como aquéllos son indispensables para el consumo de la población en general o son de utilización necesaria para las industrias de dicho país; entonces, si no se eximiese su importación quedarían fuera del alcance de las masas o haría incosteable la producción.

De manera general, se puede decir que la exención a la inversión de capitales nacionales obedece al mismo motivo a que nos hemos venido refiriendo; pero bien puede ser que se trate que los capitales ociosos se empleen ya sea en una u otra actividad, aunque puede darse el caso que se prescriba una determinada actividad en beneficio colectivo, por ejemplo, la construcción de casas baratas.

Por lo que hace a la que se acuerda a las empresas de servicios públicos, debemos decir que con ellas se trata que se constituyan tales empresas o que dado la incosteabilidad del servicio se pretende que sigan funcionando, o mejor dicho, se siga prestando el servicio gracias a la exención que se les concede; pero debemos advertir que con estas personas generalmente se emplea el subsidio.

El Estado al conceder exenciones de este grupo, anula la capacidad contributiva de las personas beneficiadas por los motivos indicados, los cuales se pueden resumir en un fin de interés colectivo. Estas exenciones deben estar contenidas en disposiciones legislativas que tengan las características de toda ley, puesto que de otro modo sería tanto como dejar al arbitrio o criterio de los gobernantes su concesión, retiro o negación.

Por cuanto a la dispensa de pago de impuestos a la inversión de capitales extranjeros, creemos que aquella se debe rechazar siempre en virtud de que tales capitales, o mejor dicho sus poseedores, manifiestan capacidad contributiva, a veces con exceso. Por esto creemos que desde ningún punto de vista puede ser justo que se conceda protección y estímulo gratuitos a capitales extranjeros que obtienen grandes beneficios en el país. Cuando se han otorgado a los capitalistas extranjeros exenciones de impuestos, éstas han sido vistas como irritantes privilegios, los cuales de ningún modo se justifican, ya que la carga tributaria pesa exclusivamente sobre la población nacional.

Es más, si es cierto que la inversión de dichos capitales es fuente de trabajo, también lo es que la utilización casi gratuita del capital humano y el aprovechamiento de la misma manera de los recursos naturales, impiden que los beneficios que pueda reportar al país sean tales como para justificar la exención. En realidad, con poco o nada ayuda a la efectiva reposición de la fuerza humana de trabajo; y en virtud de que son exportados los rendimientos de dichos capitales, en nada

pueden mejorar la situación de la economía nacional y si, a la larga, la agravan puesto que no se procura la conservación de los recursos naturales y generalmente se impide el desarrollo de aquella economía en virtud de que se tiende a la monopolización de la producción y oferta de la misma y al desplazamiento de los capitales nacionales. A final de cuentas, lo único que queda de esta clase de inversión son los huecos de su paso e instrumentos inutilizados por el uso.

Por último, cabe decir que si estos capitales extranjeros no se invierten en su país de origen, se debe generalmente a estas tres causas: alto costo de producción; saturación de capitales, lo cual tiene como resultado que la tasa del interés sea muy baja, y, gravámenes múltiples y onerosos. Por cualquiera de estas causas o su conjunción, los beneficios de la inversión son reducidos. Pero ninguna de ellas se da en los países necesitados de capitales; en ellos el costo de producción es bajo, la tasa del interés bastante alta, por no decir usuraria, y los impuestos ni son numerosos ni la cuota es alta. Todo esto es ya de por sí suficiente para que cualquier capital que se invierta en estos países obtenga beneficios muy por encima de los usuales en la nación capitalista. Si aun sobre esta situación de privilegio se les concede a tales capitales otra más como lo es eximirlos del pago de impuestos, es tanto como ir en contra de los intereses del país en el cual se libera a esos capitales, pero además, significa violar la regla de justicia de los impuestos en perjuicio de la población nacional.

Generalmente, este grupo de exenciones va acompañada de una elevación de las tarifas aduanales en virtud de que el objetivo que se persigue con aquéllas no podría realizarse si el Estado permitiese la libre importación, y, en ciertos casos, la libre exportación, de los artículos que se elaboran en dicho Estado o que son necesarios en él; esto puede llevar a la asignación de cuotas en este campo, es decir, al control estatal de lo que se puede comprar en el extranjero o lo que a él se puede vender. Desde este punto de vista, las exenciones de este grupo se presentan como un aspecto de un vasto plan de intervencionismo estatal.

b). Si se estima que el Estado es la personificación de las sociedad y que uno de los deberes de ésta es acudir en ayuda de sus miembros cuando éstos lo requieren, entonces el Estado debe perseguir la satisfacción de las necesidades elementales de aquellos individuos que se encuentran en la imposibilidad de hacerlo por sí mismos. El medio de que se vale el Estado para tal efecto, es la beneficencia pública; pero puede darse el caso que los particulares funden instituciones o se asocien con el propósito de prestar un servicio de la misma naturaleza, es decir, tienen un fin concurrente al perseguido por el Estado. Entonces, en virtud de que estas instituciones o asociaciones de beneficencia privada descargan en parte la obligación moral y social que se

halla a cargo del Estado, es indudable que las exenciones que éste otorga a aquéllas se encuentran plenamente justificadas. Cabe agregar que los ingresos que obtienen estas personas se encuentran destinados precisamente a realizar el fin por el cual fueron constituidas. Si el Estado retirase parte de esos ingresos por medio de los impuestos, o se restringiría el campo de acción de dichas personas que ya de por sí es bastante reducido en virtud del número de necesitados, o peligraría la consecución del objetivo propuesto. En atención a esto, bien puede decirse que dichas personas carecen de capacidad contributiva, por lo cual creemos que las exenciones que se les otorgan no son tales y por lo mismo no violan el principio de generalidad de los impuestos; pero si esto no fuese suficiente, hay otra razón que justifica las exenciones de referencia, la cual es la conveniencia de las mismas para que las instituciones o asociaciones de beneficencia privada ayuden al mayor número de necesitados. Otro tanto se puede decir de las instituciones o asociaciones con fines culturales, puesto que el Estado tiene el deber de promover la cultura entre su población.

c) Las exenciones de este grupo se encuentran inspiradas en motivos de orden político o de organización social; las personas beneficiadas con ellas son generalmente instrumento del Estado para lograr exclusivamente un fin político que puede ser un beneficio social en provecho de una determinada clase social en la cual se apoya aquél fundamentalmente y que considera su continuadora. Por este eminente sentido político son tachadas de injustas.

d) Los entes públicos son en todo caso, por el orden que los rige, también sujetos de la obligación tributaria. Empero, los bienes con que cuentan para mantenerse y desarrollar su actividad, en rigor, no los emplean en provecho propio sino de la colectividad, por lo cual es de estricta justicia eximirlos del pago de impuestos. Sólo en el caso que esos bienes los empleen exclusivamente en su beneficio, entonces si deben pagar impuestos puesto que están obrando como cualquier particular y por lo mismo, como éste, manifiestan capacidad contributiva. Si es cierto que los entes públicos son propietarios de los bienes que sirven para desarrollar su actividad pública, también lo es que la adquisición y empleo de los mismos tienen ya señalado su destino, el cual es la satisfacción de las necesidades colectivas. Por otra parte, dado que el Estado es la personificación de la sociedad y por ende, la persona a través de la cual aquella persigue los fines colectivos, desde un punto de vista nacional, no es posible lógicamente el pensamiento de que él esté obligado a contribuir cuando desarrolla una actividad encaminada a la consecución de dichos fines, puesto que ello supone una entidad superior, o sea, un orden supranacional.

En cuanto a los organismos dependientes de los entes públicos, a los cuales se les acuerda exenciones de impuestos, debe decirse que

dado que tales organismos desarrollan actividades que corresponden en principio al Estado —Federación, Estado, Municipio—, bien se les puede aplicar la primera razón apuntada arriba; sin embargo, y dado que tanto sus capitales como la renta que obtienen son empleadas en beneficio propio, deberían ser sujetos de imposición principalmente en una sociedad organizada en forma capitalista. Nosotros creemos, no obstante, que en virtud de que persiguen un fin de utilidad general, las exenciones que se les otorga se encuentran plenamente justificadas.

e) Por último, respecto a las que se acuerdan a los Estados extranjeros y a sus representantes o agentes diplomáticos, creemos que no se trata propiamente de exenciones, sino que son más bien el cumplimiento de una obligación. Más adelante trataremos con más detenimiento esta clase de exenciones.

*Referencias a nuestra Legislación.*—Antes de tratar este tema, vamos a hacer un apunte histórico relacionado con la cuestión que nos ocupa.

En México, por las razones que adelante reseñamos, la política económica tradicional de los gobernantes ha sido el proteccionismo, el intervencionismo económico, consciente o inconscientemente, pero siempre motivado.

Creemos que el origen de esta política arranca de la Colonia y tuvo hasta hace poco tiempo como base una errónea concepción sobre la riqueza nacional, la cual se forjó en aquella época. Lo primero, porque la metrópoli de acuerdo con la política económica denominada "Mercantilismo", excluyó del comercio mundial a sus posesiones y con el objeto de que la dependencia político-económico fuese más estrecha, prohibió en aquéllas el establecimiento de industrias y el cultivo de plantas que existieran —ambas— en España. Por otra parte, con el fin de proteger plenamente su dominio no permitió el comercio intelectual en sus colonias ni el libre pensamiento. Lo segundo, porque tal concepción, consistente en que México era muy rico, tuvo como resultado que se pensara que el país no necesitaba de mayor esfuerzo sino de disposiciones legislativas, para desarrollar su riqueza y estar a la altura de las naciones más civilizadas. Dicha concepción tuvo como causas, amén de otras, la productividad de las minas y de las tierras vírgenes, en rigor.

Consecuencia de lo anterior fué que el país tuviese una economía esencialmente agrícola y extractiva; propiamente no había industrias; solamente existían talleres familiares y artesanado con métodos e instrumentos atrasados no sólo con relación a los empleados y utilizados en España sino fundamentalmente respecto a naciones que como Inglaterra y Francia se encontraban en pleno ascenso capitalista con motivo de las revoluciones espiritual —el liberalismo— y material —industrial y agrícola.

Otra consecuencia fué que la población careciese del espíritu de

empresa que con el capitalismo emergió en las últimas naciones citadas; y esto, naturalmente se reflejó en la utilización del capital, el cual en gran parte se encontraba inmovilizado. Tanto la manifestación proteccionista de la política citada más arriba, como la concepción antes dicha, así como las consecuencias apuntadas, fueron parte de la herencia que percibió México independientemente.

Desde un principio, los gobernantes mexicanos se dieron cuenta del atraso económico-técnico reseñado, pero no así de la verdadera realidad social del país. Para remediar aquél se proponen los objetivos de incrementar al país y de modernizar su agricultura, y de elevar el de industrializar al país y de modernizar su agricultura, y de elevar el nivel cultural de la población. Se utiliza como medios para lograr tales objetivos, primero, el arancel aduanal por el cual se prohíbe expresa o tácitamente la importación de artículos que entonces se piensa que se producen en el país o que se suponía que en breve plazo se producirían; por otra parte, se permite la libre importación de artículos que trajeran como consecuencia la incrementación de la producción o que permitieran el establecimiento de industrias, así como semillas y plantas no cultivadas en el país; y libros, papel y otros artículos para difundir la cultura en él. Segundo, impuestos extrasociales cuyo producto en algunos casos sirvieron en parte para fundar industrias —de hilados y tejidos— y Bancos; y, por último, exenciones de impuestos.

Sin embargo, los esfuerzos que se hicieron en la dirección indicada, en la primera etapa de nuestra vida independiente —desde que esta se obtuvo hasta 1857—, no rindieron los frutos esperados en virtud de que no se tuvo una concepción clara de los medios que se emplearon; la utilización de éstos no fué consecuencia de un verdadero estudio de la realidad mexicana ni se tuvo constantemente presente al utilizarlos, el objetivo apuntado. Factor importante para esta labor de frutos negativos fué la inestabilidad social y política del país y la consecuente pobreza del mismo y por ende, del erario estatal. Esto último influyó de manera terminante en la política fiscal ya que por ella se atendió principalmente a la obtención de recursos por medio de los impuestos exteriores.

Si es plausible la razón que motivó la política económica y fiscal adoptada, de esta no se puede decir otro tanto en virtud de que fué desacertada.

Sólo cuando los liberales arriban al poder se empieza a observar un criterio distinto de aquel que habían imperado, con el cual demuestran aquellos cierto conocimiento de la realidad del país. En relación del tema que nos ocupa y para darnos cuenta de lo afirmado, basta citar la Ley de Desamortización de los bienes del Clero, y así mismo la Ordenanza General de Aduanas de 31 de enero de 1856.

Sobre la primera Ley no es necesario insistir; es bastante conocida lo mismo que sus efectos; sobre la segunda cabe decir que "su composición revela ya un criterio orientado de manera preferente a estimular la introducción —libre de derechos— de artículos que en forma directa o indirecta estimulen la industria, la agricultura o los transportes". (1) Dichos artículos son bastante numerosos, lo cual resalta más aun la importancia de la citada Ordenanza en virtud de que México, más en aquél entonces que en la época contemporánea, obtenía preponderantemente sus recursos de los impuestos exteriores o cuando menos estos representaban en total casi tanto como los impuestos interiores.

Este aspecto de la política mexicana parece ser que era contradictoria con el proteccionismo tradicional, pero así mismo con el liberalismo que por entonces se estaba plasmando en los textos jurídicos. Lo primero porque se aumenta la lista de artículos que se podían importar libre de derechos o con impuestos mucho muy bajos; lo segundo porque denotaba cierto intervencionismo estatal en pugna con la corriente ideológica triunfante.

Veamos lo último: Hemos dicho que la filosofía social que se plasmó en la Constitución de 1857, era la liberal; ya en otra parte de este trabajo nos hemos referido a esta cuestión. Sin embargo, volveremos a repetir algunos aspectos de ella.

Los postulados de igualdad jurídica y política y libertad de acción económica, así como la igualdad en el campo impositivo, se encuentran expresos en la Constitución citada. Toda clase de privilegios sociales o económicos se rechazan en forma terminante en virtud de que estos hacen imposible la igualdad, así como cualquier barrera que hiciera imposible el libre comercio, tales como los aranceles protectores, los monopolios y estancos; con fundamento en la igualdad en la lucha económica se rechazan las exenciones impositivas y los impuestos extrafiscales.

Cuando se discutió dicha Constitución, dentro del recinto parlamentario algunos legisladores levantaron sus voces en contra del liberalismo económico que se pretendía consagrar. (2) De esos legisladores, algunos de ellos eran gentes precursoras; pero los otros defendían los intereses que se habían creado bajo el antiguo proteccionis-

(1) Daniel Cosío Villegas: La Cuestión Arancelaria en México. Pág. 13.

(2) En realidad, fueron objeciones tímidas. Entre los que las hicieron cabe mencionar al diputado D. Mario Arriscorreta quien dijo al discutirse el artículo 28, según D. Francisco Zarco, que "entrando en la cuestión de prohibiciones, conviene en que el comercio libre ha de ser muy benéfico a la democracia; pero teme que en la actualidad origine algunos perjuicios"... "No es prudente abolir las prohibiciones en un artículo constitucional, sino por medio de leyes secundarias, para que si alguna vez es conveniente establecer una prohibición, el gobierno no se encuentre con las manos atadas". Francisco Zarco: Historia del Congreso Constituyente 1856-1857.

Es verdaderamente impresionante la creencia que el diputado D. Mariano Arriscorreta tuvo en la eficacia e inviolabilidad de la Ley.

mo. No obstante esta oposición se aprobó el artículo 28, por el cual se estatuyó la libertad de comercio; dicho artículo decía: "En la República Mexicana, no habrá monopolios ni estancos ni prohibiciones a título de protección de industrias. Exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos y a los privilegios que por tiempo limitado, conceda la ley a los inventores o perfeccionadores de alguna mejora".

Cabe advertir que en relación al tema que nos ocupa que ningún artículo de la Constitución de 1857, se refirió a las exenciones impositivas en forma concreta. Esto da lugar a pensar que dicha cuestión se dejó al criterio del legislador ordinario.

Sin embargo, es de hacer notar que conforme al artículo 31, fracción II —después III— y por el espíritu que informó a la Constitución de referencia, el legislador ordinario no podía tener la libertad de criterio que indicamos arriba, pues debía desarrollar, apegándose estrictamente a la Constitución, la obligación tributaria estatuida, así como la igualdad en la lucha económica y la libertad de comercio que inspiraban esa Constitución. Con otras palabras: debía prohibir las exenciones impositivas. Cabe agregar que en materia impositiva el constituyente trató que el reparto de la carga tributaria afectara a todos los mexicanos de modo justo, sin que hubiese excepciones. Por esto consagró en el artículo citado arriba la regla de justicia de los impuestos de Adam Smith. En virtud de todo esto, creemos que es adecuado pensar que el constituyente consideró innecesario prohibir la exención de impuestos.

Empero, no cabe duda que la realidad económico-social mexicana se impuso. Los liberales que teórica y legislativamente aceptaban la libertad de comercio interior, el libre tráfico y la igualdad en la lucha económica, no podían menos de darse cuenta de la necesidad de convertir a México en un país industrializado; por ello, con sentido práctico, empezaron a reconocer temperamentos al liberalismo económico en beneficio de ese objetivo ya tradicional. Por otra parte, también influyó la crónica escasez de recursos que el Estado padecía debido a la postración de la economía nacional por causas que son perfectamente conocidas. Por ambos motivos, pronto se hizo a un lado el espíritu liberal de la Constitución y los artículos 28 y 31, fracción II, fueron interpretados discrecionalmente de acuerdo con la realidad económica que se vivía y con el objetivo que se perseguía; lo cual se tradujo en el mantenimiento de la política proteccionista y, con el objeto de fomentar la riqueza nacional, se acudió al recurso público, o sea, a las exenciones de impuestos.

Esto nos indica pues, una línea de conducta casi ininterrumpida de todos los gobernantes mexicanos en materia económica. Pero con los liberales se dejan de dictar medidas protectoras sin sentido, como se

hizo en la época antecedente pues entonces no había que proteger. Parece ser que los gobernantes mexicanos de dicha época tenían una fe ciega en las prohibiciones y en los altos aranceles para lograr el fin perseguido. Pensaban que sólo esto bastaba y ayudas dispersas, dada la proverbial riqueza de México, para que las industrias se desarrollasen en él, normalmente. Pero el sólo manejo de los aranceles aduanales, excepto pequeños esfuerzos que se hicieron en otros campos, no podía tener efectos benéficos; tampoco lo tuvieron las exenciones impositivas, así como otros privilegios que se acordaron.

Quizá antes y después del advenimiento de los liberales al poder, se hubiera alcanzado algo más de lo que se obtuvo, es decir, un poco de lo propuesto, si hubiese habido estabilidad social y política, una idea siquiera aproximada de nuestros recursos humanos y naturales, así mismo de la cultura media de la población y si la política económica seguida hubiese sido un poco acertada.

Pero nada de esto hubo. En realidad, a principio del último cuarto del siglo pasado carecíamos aun de verdaderas vías de comunicación, de capitales, de industrias y de personal técnico. Los campos aun se seguían cultivando de acuerdo con los métodos indígenas precortesianos, excepción hecha de algunas regiones del país en las cuales se empleaba el arado egipcio y de algunos sitios en que se utilizaba el arado de fierro. Debe agregarse que los pocos capitales existentes o se encontraban inmobilizados o se empleaban de tal modo que no beneficiaban al país.

Esta situación se trató de remediar por medio de una política de privilegios para con el extranjero con el objeto de crear y fundar en la nación todo lo que hacía falta. Tal política a veces fué torpe, pero las más de las veces se manifestó como contraria a los intereses del país.

Uno de tales privilegios del cual se hizo uso y abusó, sin tener verdadera noción de sus consecuencias, fué la exención de impuestos, la cual se otorgó en forma total, parcial o compensada. Don Benito Juárez acordó algunas exenciones, pero quien las utilizó en forma por demás impresionante fué el General Porfirio Díaz. Con él no solamente se multiplicaron, bien puede decirse en forma progresiva, sino que aumentó el número de impuestos que no causarían los beneficiados y también el término durante el cual debían estar vigentes las exenciones. Estas generalmente se otorgaron por medio de convenios o contratos, los cuales contenían cláusulas lesivas a la soberanía nacional.

Para tener una idea siquiera aproximada del criterio que entonces se tuvo acerca de la exención de impuestos, de su alcance y de los resultados que de ella se esperaba; así como de la concepción de los impuestos, de la soberanía tributaria y de la naturaleza y alcance de las normas, y, en fin, de los intereses nacionales, basta decir que se aprobó una ley monstruosa de fecha 6 de junio de 1884 que "estable-

cia como principio general que durante el término de 50 años, textual, fijo, preciso, así lo dice la ley —afirmó don Salvador Urbina—, quedarían exceptuadas de todo género de impuestos federal, local o municipal, todas las minas de carbón, de petróleo, de azogue, de grafito, etc., y de otros minerales". (1)

El resultado de esta política de exenciones de impuestos y otros privilegios anejos, fué la entrega de la riqueza de la nación al capitalismo internacional; y crear en sumo grado una desigualdad económico social entre los mexicanos y entre éstos y los extranjeros. (2) Pero además, estos últimos pretendieron con base en los convenios celebrados coartar la facultad legislativa y tributaria del Estado Mexicano, es decir, el ejercicio de su soberanía.

En virtud de dichos privilegios la carga tributaria estaba repartida desigualmente, con lo cual se violó la regla de justicia de los impuestos y el artículo 31, fracción II —después III—, de la Constitución en vigor. Quiénes mayores beneficios derivaban de la protección —creemos que estos términos son aplicables en este caso— y estímulo estatal, pagaban pocos o ningunos impuestos. Los gravámenes afectaban principalmente la economía de las clases populares: Los impuestos indirectos no sólo eran numerosos sino también onerosos, y los directos que en relación a los anteriores eran pocos y de rendimiento menor, también pesaban sobre el pueblo. Con otras palabras: el mexicano contribuía al sostenimiento del gobierno, a mantener el orden, la paz; para erigir las obras públicas y su conservación; ayudaba a la explotación del territorio y cuidaba que los productos de él y las rentas obtenidas, fueran exportadas con toda regularidad. Mientras tanto, una clase social —la alta burguesía— vivía en el boato más esplendoroso de que haya memoria en México.

(1) "La exención de impuestos". Revista de Ciencias Sociales, Tomo II, Núm. 5, pág. 258. México, Diciembre de 1925.

(2) "La política del Presidente Juárez —dice D. Salvador Urbina—, aunque en poca escala, y la del General Porfirio Díaz posteriormente en vastísima escala, fué siempre esa en materia fiscal: atraerse el capital extranjero, atraer bastante dinero al país; favorecer a todos los extranjeros ricos, sin distinción de categoría ni de nacionalidad; pero para atraerlos, que nadie niega que era una buena idea y que hay que proteger y seguir protegiendo —más adelante parece ser que rectificó este criterio—, usaron de un medio que ha producido en mi concepto una de las desigualdades económicas más formidables que se registran en la historia de México, y una de las causas mediatas de la revolución que nos ha asolado durante tantos años. Y esa ha sido precisamente la desigualdad económica, el establecer una situación privilegiada para los extranjeros en relación con los nacionales y a los capitales nacionales; pero a mi juicio, los gobiernos de Benito Juárez, Lerdo de Tejada, pero especialmente el de el General Porfirio Díaz; los dos primeros, ¿por qué no decirlo? por ignorancia en materia económica, y el último por deliberado propósito, estuvieron constantemente en la forma de contratos, de convenios, favoreciendo altamente a las clases ricas extranjeras que venían a México, y yo podría citar y pueden verse en los archivos de las Oficinas Públicas, más de mil concesiones y contratos, convenios o como quiera llamaráseles... que están todavía vivos, en aplicación y en vigor; por falta de buenos consejeros legales en las distintas Secretarías de Estado". Op. cit., pág. 261.

*Prohibición de las exenciones impositivas.*—En el artículo 28 (\*) de la Constitución de 1917 se encuentra contenida la prohibición a otorgar exenciones de impuestos. La parte relativa a esta cuestión de dicho artículo dice: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá... exención de impuestos".

En las discusiones que hubieron en el seno del Congreso Constituyente con motivo de tal artículo, no se dijo una sólo palabra sobre el por qué de la inclusión de dicha prohibición. Otras materias contenidas en él —fundación del Banco Único de Emisión, las Cooperativas, etc.—, absorvieron la atención de los legisladores.

Sin embargo, el motivo bien puede encontrarse en la legislación secundaria referente a las exenciones de impuestos y derivada de la Constitución de 1857, así como en la política económica de los distintos gobiernos que hubieron durante la vigencia de esta Constitución.

Era de tal urgencia y de tal importancia una prohibición de este carácter que no se vaciló ni siquiera fué motivo de discusión su inclusión en una norma constitucional. Con ello, por una parte, se daba base legal primaria para impedir que siguieran vigentes las exenciones otorgadas y para que en el futuro no se concedieran; con lo cual, por por otra, cobraba plena eficacia la obligación tributaria estatuida por otro precepto constitucional que es el artículo 31, fracción IV.

En rigor, cuando se discutió y aprobó la Constitución de 1917, el precepto que de ella se cita estaba y poco también después, lleno de un

(\*) "Artículo 28.—En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos; ni prohibiciones a título de protección a la industria; exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, telégrafos y radiotelegrafía, a las emisiones de billetes por medio de un solo Banco que controlará el Gobierno Federal, y a los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la reproducción de sus obras, y a los que, para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora... En consecuencia, la ley castigará severamente y las autoridades perseguirán con eficacia, toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tenga por objeto obtener el alza de los precios; todo acto o procedimiento que evite o tienda a evitar la libre concurrencia en la producción, industria o comercio, o servicios al público; todo acuerdo o combinación, de cualquier manera que se haga, de productores, industriales, comerciantes y empresarios de transportes o de algún otro servicio, para evitar la competencia entre sí y obligar a los consumidores a pagar precios exagerados; y, en general, todo lo que constituya una ventaja exclusiva indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de una o alguna clase sociales... No constituyen monopolios las asociaciones de trabajadores, formadas para proteger sus propios intereses... Tampoco constituyen monopolios las asociaciones o sociedades cooperativas de productores para que, en defensa de sus intereses o del interés general, vendan directamente en los mercados extranjeros los productos nacionales o industriales que sean la principal fuente de riqueza de la región en que se produzcan, y que no sean artículos de primera necesidad, siempre que dichas asociaciones estén bajo la vigilancia o amparo del gobierno Federal o de los Estados, y previa autorización que al efecto se obtenga de las legislaturas respectivas en cada caso. Las mismas legislaturas, por sí o a propuesta del Ejecutivo, podrán derogar, cuando las necesidades así lo exijan, las autorizaciones concedidas para la formación de las asociaciones de que se trata".

contenido preciso sobre la exención de impuestos. Tal era, poner punto final a los privilegios fiscales que se concedieron en la época antecedente con el propósito de industrializar al país. Y así mismo reparar la injusticia tributaria cometida en contra de la población, y el menoscabo que en su soberanía tributaria había sufrido en realidad el Estado Mexicano.

*Alcance de la prohibición.*—Desde luego, con ella se trataba, en principio, de modificar la situación tributaria de los beneficiados con las exenciones; pero también de prevenir la formación de análogos privilegios. Por ello la prohibición aparece en el texto constitucional de modo imperativo y en términos tan generales. Con esto último, el legislador obedeció al principio jurídico-político de la generalidad de las leyes. Empero, si aquél se hubiese referido exclusivamente a la situación de las personas beneficiadas con las exenciones, la parte relativa del artículo 28 hubiera sido perfectamente válida en tanto que se siguieron los procedimientos constitucionales para la creación de dicho artículo, como porque su contenido apreciaba de distinta manera la capacidad contributiva de las personas comprendidas en él; es decir, éstas *ipso jure* estaban obligadas al pago de las contribuciones de las cuales habían sido eximidas; tal obligación, desde luego, se tenía a partir de la fecha en que la Constitución de 1917 entrara en vigor. Para este efecto no podían ser un obstáculo jurídico los convenios o leyes por medio de los cuales se habían otorgado exenciones de impuestos en virtud de que en esta materia el legislador antecedente no puede ligar con sus determinaciones al ulterior, pero además hay que tomar en cuenta que éste no lo era ordinario sino constituyente; por lo cual, dado el nuevo orden jurídico, el anterior dejaba de vincular derechos y obligaciones.

Empero, si comprendiésemos a dicho artículo como refiriéndose únicamente a las personas beneficiadas por las exenciones, entonces el efecto de él hubiera sido la derogación de las leyes bajo las cuales se otorgaron aquéllas y por consiguiente la ampliación del ámbito material y personal de la obligación tributaria estatuida por el artículo 31, fracción IV, del mismo orden jurídico. Y con esto se daba margen para que en lo sucesivo no se otorgaran nuevas exenciones de impuestos, evitando la violación de la igualdad jurídica y el principio de la generalidad de las leyes. Por esto creemos que la prohibición de referencia no tenía tan restringido alcance sino que comprendía futuras actividades legislativas tendientes a otorgar exenciones de impuestos.

*Exenciones comprendidas.*—Dados los términos en que el legislador expresó la prohibición, todas las exenciones que por un título u otro se puedan conceder se encuentran comprendidas dentro de aquélla; es decir, se prohíben las generales, individuales o personales; las totales, parciales o compensadas. El artículo 28 constitucional no hace ninguna distinción sobre ellas. Por otra parte, dicho artículo se halla estre-

chamente relacionado con otro que es el 31, fracción IV, del mismo orden jurídico, que estatuye la obligación tributaria en forma general, recogiendo de este modo el principio de generalidad de los impuestos. En rigor, el mismo artículo 31, fracción IV, prohíbe las exenciones no sólo por los términos en que impone la obligación sino también porque aquél principio se entiende, desde un punto de vista negativo, como que nadie debe dejar de contribuir. De este modo la prohibición constitucional cobra o tiene singularidad relevante; no ha lugar duda de la absolutividad de la misma, de su radicalidad. De aquí que pensemos que en esta materia, ambos artículos se complementan. El segundo de ellos —por el orden en que se encuentran en la Constitución—, manda, ordena que todos contribuyan; el primero, prohíbe que se faculte a una persona o a grupos de ellas para que dejen de contribuir. Este norma la conducta del Estado al legislar sobre materia impositiva; el otro, norma la conducta de todos los sujetos del orden jurídico nacional, en la misma materia. La prohibición constitucional es clara y precisa: su contenido se refiere a cualquier excepción que se pretenda encontrar en la obligación tributaria o que en efecto exista en ella.

Por ausencia de datos objetivos sólo son un tanto cuestionables los motivos de la prohibición; no obstante, para nosotros dichos motivos son obvios en virtud de lo expuesto más arriba. La equidad que debe observarse en el reparto del gasto público, la tomó en cuenta el legislador tanto para impedir que en perjuicio de la sociedad se violara el principio de la generalidad de los impuestos con las exenciones vigentes, como para cerrar la puerta por el mismo motivo a futuros privilegios fiscales. Razones de carácter económico, inspiradas por la doctrina liberal, pugnan en contra de las exenciones ya que éstas ponen a los beneficiados en situación de privilegio en la lucha económica respecto aquéllos que no las gozan; dichas razones también fueron tomadas en cuenta por el legislador. Por último, el legislador pretendió que hubiese igualdad jurídica en materia contributiva y suprimir una de las causas de las irritantes diferencias económico-sociales, y asimismo recuperar de modo efectivo la soberanía del Estado Mexicano.

Así, pues, concluimos que el artículo 28 constitucional prohíbe toda clase de exención. Así lo entendió en sus primeros fallos la nueva Suprema Corte de Justicia de la Nación. Quizá la única duda que puede haber es con respecto a las exenciones compensadas; a ello contribuye nuestro Máximo Tribunal de Justicia pues sentó jurisprudencia sobre tales exenciones, diciendo que "la exención del impuesto supone la concesión gratuita; pero no puede decirse que se exima a alguien de pago de contribuciones, cuando a cambio de ellas, da alguna cosa, en cumplimiento de algún contrato celebrado entre el contribuyente y las autoridades. El artículo 28 constitucional, que se refiere a la exención de impuestos, trata de evitar la desigualdad de condiciones en los produc-

tores de la riqueza, para impedir que unos sean favorecidos en perjuicio de otros; más no puede decirse que existe tal exención cuando, a cambio de contribuciones, se otorga determinada prestación". (1)

No obstante esta jurisprudencia, la Corte ha dictado posteriormente ejecutorias contrarias a aquélla, y en las cuales recoge en parte conceptos vertidos por el licenciado Don Salvador Urbina. (2) En una de esas ejecutorias se dijo que "la exención de impuestos otorgada por virtud de un contrato de concesión, es inconstitucional: en primer lugar, porque cuando el Estado se compromete a no cobrar impuestos sobre los capitales que se invierten en razón de un contrato o concesión, está contratando una de las facultades que le corresponden como Poder Soberano, y es bien sabido que los tributos de la soberanía, no constituyen bienes que estén en el comercio y que puedan en forma alguna ser objeto de transacciones entre particulares; en segundo lugar, porque una contratación de esta naturaleza, implica que el poder que la otorga está ligando al propio poder para lo sucesivo, de tal manera que no pueda hacer uso de sus facultades constitucionales, lo que es inadmisibles, pues el Poder por ningún título puede contraer compromisos que lo inhiban del ejercicio de sus facultades constitucionales, porque en esta forma se llegaría al absurdo de reducir a la nada las facultades que la Constitución otorga; y, en tercer lugar, porque la teoría de la compensación es una teoría incompatible con nuestra organización constitucional y con el sistema legal en materia de contratos y concesiones, además de que, aunque el Estado reciba por virtud del contrato o concesión, un beneficio, esto no quiere decir, que el particular que preste dicho beneficio al Estado, lo haga simplemente por razón de que se le exceptúe de contribuciones, sino que en todos los casos lo presta sobre la base de obtener una remuneración y, por lo mismo, no hay razón para que el Estado prescindiera de sus medios de vida y beneficie en perjuicio de los demás contribuyentes, el interés individual del contratista o concesionario". (3)

Con esta tesis la Corte abandona la teoría de la compensación por la cual se admite la validez de las exenciones llamadas compensadas.

(4) Diversos autores mexicanos, entre los cuales cabe mencionar a

(1) Jurisprudencia, Apéndice al Tomo LXXVI, 1ª parte, Vol. II, pág. 676.

(2) "La exención de impuestos". Revista de Ciencias Sociales, Tomo II, Núm. 5, México, Diciembre de 1925.

(3) Informe de la Suprema Corte de Justicia, Segunda Sala, año de 1941. Apéndice al Tomo LXXVI, 1ª parte, Vol. II, pág. 677.

(4) "Esta teoría de la compensación se tomó de la doctrina y jurisprudencia americanas —dice Gabino Fraga—, en las que se sostiene que "un convenio celebrado por un Estado —cita a Cooley—, a cambio de una compensación recibida o que se supone ser recibida, de que cierta propiedad, derechos o franquicias serán exentos de impuestos o serán impuestos con determinadas cuotas convenidas, es un contrato protegido por la Constitución", agregándose que "en todo caso, sin embargo, debe haber una compensación, de tal manera que pueda oponerse que el Estado ha recibido un beneficio equivalente; porque es admitido

los licenciados Gabino Fraga y Ernesto Flores Zavala, han impugnado a dicha teoría. El primero de los citados, que también se inspira en las razones de don Salvador Urbina sobre esta cuestión, agrega otro argumento que califica de secundario; dicho argumento consiste en que "como la facultad de imposición se ejercita por periodos de tiempo marcados por la Constitución y como los contratos y concesiones a que nos venimos refiriendo generalmente tienen una duración mayor de un año, si el Estado otorga una exención de contribuciones por toda la vigencia del contrato o de la concesión, viene a burlar el principio de la periodicidad con que deben renovarse las disposiciones fiscales". (1) Por su parte Ernesto Flores Zavala dice que el sistema de las exenciones compensadas "debe proscribirse por las siguientes razones: Es muy difícil determinar si la prestación que otorga el particular corresponde a lo que se debe pagar por conceptos de impuestos, de manera que en la mayor parte de los casos si habrá una exención real; por otra parte, la naturaleza misma del crédito fiscal, exige que sea cubierto precisamente en la forma que señalan las leyes respectivas... Además, si la ley es la que establece la forma de pago de un impuesto, una concesión para que un particular cubra el crédito por medio de servicios, será una violación a la ley. Por último, si la exención se concede abarcando también los impuestos que se establezcan en el futuro, no puede hablarse en forma alguna de compensación, ya que ésta implica un cálculo del valor del impuesto y del servicio y no puede calcularse lo que no se sabe si existirá... En conclusión, en la mayor parte de los casos, con este sistema, si se violará el principio de generalidad, y aun en aquellos en los que no se cometa esta violación, es criticable". (2)

En rigor, tales servicios no constituyen impuestos ni siquiera derechos. Lo primero, porque aquéllos son prestaciones en dinero o en especie más no servicios; lo segundo, porque los derechos son contraprestaciones que el Estado percibe por servicios que él presta. De tal modo que desde un punto de vista formal si se puede considerar a las exenciones compensadas o aparentes como verdaderas exenciones. También lo son desde un punto de vista material dado la falta de correspondencia entre el servicio y el impuesto. Por otra parte, la forma de pago del impuesto compensado implica un tratamiento desigual de las leyes tributarias, o sea, una violación al principio de igualdad. Así, pues, los convenios o concesiones por medio de los cuales se otorga una exención en virtud de un servicio que debe prestar el particular contratante, son contrarios a la letra y espíritu de los artículos 28 y 31, fracción IV, constitucionales, y al 2º del Código Fiscal de la Fe-

unánimemente que si la exención se hace solamente como un privilegio, puede ser revocada en cualquier tiempo". Derecho Administrativo. Pág. 431.

(1) Op. cit., pág. 432.

(2) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 154.

deración. Si es cierto que los convenios o concesiones de referencia son normas y que por lo mismo se puede pensar que se encuentran comprendidas dentro de la parte final del artículo 31, fracción IV, constitucional, también lo es que dicho artículo exige que tales normas tengan las características de una ley, o sea, generales y abstractas. De esto se deduce que los convenios o concesiones deben ser una consecuencia de tales leyes; sin embargo, no lo son puesto que el Estado solamente está facultado para exigir el cumplimiento de la conducta prescrita y la manera como ésta debe realizarse según lo ordenan las leyes tributarias secundarias. Por último, con tales convenios o concesiones sobre la pretendida manera legal de pagar las contribuciones se obra, tanto el Estado como el particular, de modo inconsecuente puesto que cuando se celebran aquéllos aun no ha nacido la obligación tributaria y por lo mismo no se está obligado al pago de impuestos: se contrata sobre algo inexistente; ese algo puede darse en el futuro y si tal hay, el Estado está limitado a lo que se le faculta; el individuo a realizar la conducta prescrita. La conducta que se le faculta al Estado es de carácter obligatorio, por lo cual no sólo la falta de realización de aquélla sino su falta de concordancia, que en este caso debè ser exacta, con lo que prescribe la ley, deben considerarse como ilegales. En otras palabras, el Estado al celebrar esos convenios o concesiones obra ilegalmente en virtud de que no está facultado para ello. El individuo si no realiza la conducta de la manera que le ha sido prescrita, debe ser sancionado no obstante los pretendidos convenios e contratos. En conclusión, con tales convenios se ha pretendido restar ámbito de validéz material a los artículos 28 constitucional y por lo mismo al 31, fracción IV, del mismo orden jurídico, y al 2º del Código Fiscal de la Federación.

*Interpretación jurisprudencial y legislativa de la prohibición.* —En contraposición a sus primeros fallos, aludidos más arriba, la Suprema Corte de Justicia ha sostenido que “la prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas por medio de leyes que tiene un carácter general”. (1) En rigor, la Corte para cambiar de criterio ha tenido que emplear elementos extrajurídicos, los cuales pueden justificar una exención, pero no que ésta sea la consecuencia de la norma constitucional aplicada.

La interpretación legislativa se encuentra íntimamente vinculada a la antecedente no sólo porque se formuló después sino porque ambas coinciden en el fondo; además, los mismos motivos las provoca-

(1) Tomo XVI, pág. 451.

ron. Esto mismo aconfeió con el texto constitucional de referencia y los primeros fallos de la Corte: dado un clima espiritual y material, se dan también idénticas interpretaciones. Por otra parte, a las interpretaciones contemporáneas las informa la misma ideología. Más adelante nos referiremos a todo esto.

Conforme a nuestro ordenamiento jurídico el Estado es el único competente para imponer contribuciones y también, ya sea porque pueda existir una norma que lo autorice hacerlo o por la ausencia de norma que se lo prohíba, podría validamente exceptuar de la obligación de pagar impuestos a ciertos individuos o grupo de ellos, con lo cual quedaría a su discreción la manera de legislar sobre el contenido del artículo 31, fracción IV, constitucional.

Pero dado que existe un artículo que es el 28 constitucional que prohíbe las exenciones, el Estado tiene limitada tal facultad discrecional en tanto que se le prohíbe que, al expedir leyes tributarias o de otra naturaleza pero que contengan normas contributivas, conceder exenciones. Ahora bien, el mismo problema de interpretación discrecional se plantea respecto al último precepto citado, como hemos visto más atrás. Nosotros nos hemos inclinado por la interpretación restrictiva. Sobre este asunto no creemos que sea necesario repetir los argumentos expuestos. Así, pues, el Estado al imponer la obligación de contribuir debe hacerlo de tal manera que nadie quede exceptuado de la obligación tributaria; todos los sujetos del orden jurídico nacional deben de contribuir, incluso el mismo Estado cuando no obra como ente público. Cabe agregar que si la prohibición no comprendiese todas las exenciones, no se podría históricamente explicar su inclusión en el texto constitucional ni tampoco su contenido, el cual se encuentra estrechamente relacionado tanto con la obligación tributaria como con la facultada de imponer contribuciones.

En rigor, la alternatividad sólo sería posible plantearla con respecto al artículo 31, fracción IV; pero no con respecto a la prohibición y dada la presencia de ella en la Constitución, tampoco es posible interpretar discrecionalmente el anterior precepto.

Sólo por la ausencia de una prohibición de este carácter y contenido, pudo muy bien plantearse la alternatividad a que hacemos referencia durante la vigencia de la constitución de 1857. Y en efecto, así se hizo: el Estado resolvió acordando exenciones de impuestos, implicando con ello una injusticia tributaria y una inconsecuencia respecto a sus fines.

Sin embargo, el Estado por medio de sus órganos competentes ha restado ámbito material de validez a la prohibición. Esto es claro por lo que hace a la Corte. No tanto por cuanto al órgano legislativo, y en especial a la Cámara de Diputados; sin embargo, una interpretación a contrario sensu nos conduce a la misma conclusión. Tal interpretación

es con respecto al artículo 13 de la Ley de Monopolios de 25 de agosto de 1934. Dicho artículo dice: "Se considera que hay exención de impuestos cuando se revela total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias o se condona en forma privativa los impuestos ya causados".

En relación a esta Ley así como a las demás leyes que otorgan exenciones de impuestos, se plantea el problema de la constitucionalidad de las mismas. Si consideramos que una ley para ser constitucional debe ser elaborada de acuerdo con el procedimiento estatuido por nuestra Carta Magna y desarrollar el contenido del precepto sobre el cual se legisla, cuando así lo ordena la propia Constitución, entonces se debe opinar en el sentido de que tales leyes son anticonstitucionales, pues para la validez de las mismas es necesario antes reformar la Constitución, quitando el sentido terminante de la prohibición del artículo 28; hecho esto, entonces dichas leyes sí serían una consecuencia de la norma reformada y por lo tanto constitucionales. Por otra parte, de ningún modo puede pensarse jurídicamente que dichas leyes reformen a la Constitución, pues para que ésta se modifique se debe observar el procedimiento especial estatuido por la misma (Art. 135). Empero, si consideramos que las leyes para ser tales no es necesario que estén acordes con el contenido de la Constitución, puesto que está dentro de la competencia del legislador crear leyes siguiendo el procedimiento que para el caso establece la Constitución, pero con un contenido distinto; estas leyes son válidas en tanto que no sean abrogadas o anuladas.

*Criterio de autores sobre la prohibición.*— El licenciado Gabino Fraga dice que "esa prohibición contenida en el precepto transcrito —art. 28—, indudablemente no puede referirse a aquellos casos en los cuales se libra a una clase determinada de individuos o de actividades del pago de los impuestos, pues de acuerdo con lo que expusimos... la proporcionalidad y la equidad de los impuestos exige que se reconozca la desigualdad de condiciones que hay entre los individuos... Por lo tanto, es indudable que cuando por vía de disposición general se exime capitales que están bajo cierto mínimo, en el cual empieza a cobrarse el impuesto, no viola la prohibición constitucional, pues en dicho caso no se concede una protección individual que venga a romper la igualdad entre los particulares ni a obstruir el libre juego de las leyes económicas sobre la concurrencia. En dicho caso, la exención tiene un carácter de generalidad, que hace que gocen de ella todos aquellos que reúnan las condiciones legales... De aquí se desprende que —agrega— lo que la Constitución prohíbe es la exención para un caso individual, es decir, que se substraiga a un caso particular de una regla general creada de antemano. En tal ocurrencia, si existe una

verdadera desigualdad entre los sujetos del impuesto, se crea una protección en favor del individuo exento y se le coloca en una situación de superioridad en la lucha económica". (1) En realidad, dados los términos en que expresa su criterio el autor citado, puede pensarse que sólo se refiere al mínimo de subsistencia; pero bien puede hacerse extensivo a otras exenciones otorgadas por otros conceptos. Sin embargo, en contra de esta libertad pugna la terminología liberal usada; es decir, el criterio citado se encuentra informado por la teoría liberal, lo cual contribuye a oscurecerlo. De cualquier modo, no cabe duda que el licenciado Gabino Fraga sostiene que las exenciones generales están permitidas.

El licenciado Ernesto Flores Zavala refiriéndose a la ejecutoria de la Corte por medio de la cual se admiten las exenciones contenidas en disposiciones generales, (2) ha dicho que ésta interpretación es incorrecta, porque la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distingos"... "Por otra parte, los preceptos constitucionales deben relacionarse, para su interpretación, unos con otros, y al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aun cuando sean de carácter general, se rompe el principio de generalidad que forma parte del de justicia, que exige otro de los preceptos de la propia Constitución. (Art. 31, frac. IV). Así, pues, debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos". (3)

*Motivos de la interpretación alternativa de la prohibición.*— Hemos sostenido a través de este trabajo que el concepto de justicia es objeto de diversas y encontradas interpretaciones; que las mismas son de carácter témporo-espacial; que ellas pueden ser sustentadas por un individuo o grupos de ellos o también por la colectividad, sin perjuicio de que después se cambie de opinión; que en estos cambios influyen de manera preponderante los intereses ya que de acuerdo con éstos generalmente se le interpreta al concepto justicia aunque se pretenda de buena fé que aquéllos son ajenos a éste; que ayer fué el especial sentido de justicia del liberalismo, y hoy se trata de realizar una justicia social y la persecución de objetivos económicos colectivos, por lo cual, se reconocen temperamentos al principio de generalidad de los impuestos informado por el principio de capacidad contributiva; de tales temperamentos, unos devienen lógicamente, otros se justifican por razones de interés social y económico.

Pues bien, el clima social en que les tocó legislar a los Constituyentes de 1917, era de rebelión hacia el pasado inmediato en virtud de sus inequidades sociales y económicas. Al sentido de justicia del le-

(1) Derecho Administrativo. Págs. 429 y 430.

(2) Ver Supra, pág. 143.

(3) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 207.

gislador y de la colectividad, repugnaban las exenciones impositivas vigentes por las razones expuestas; (1) constituían una de las manifestaciones más relevantes de lo que estaban destruyendo: un régimen social injusto. De aquí que el legislador prohibiese las exenciones de modo tan radical, sin pensar que podrían ser consideradas más tarde, como necesarias; que razones de utilidad general, podrían servir de base al legislador futuro para abrogar la prohibición o interpretarla de modo tal que dentro de ella cupiese alguna clase de exención.

Es absurdo pretender que las normas tengan para siempre validez y eficacia, máxime cuando han sido motivadas por circunstancias históricas especiales. En el transcurso del tiempo varían las necesidades sociales y también el sentido de justicia, de modo tal que nuevos fines se persiguen y medios que antes fueran rechazados por injustos, se consideran que son los adecuados y justos para alcanzar los fines actuales; en virtud de esto puede suceder que las normas que antes sirvieron, hoy ya no respondan a las nuevas necesidades lo cual puede dar lugar a que sean derogadas o que se adecúen por medio de interpretación, cuando esto es posible dados los términos en que fueron concebidas. Lo primero puede entrañar una verdadera revolución.

Gastón Jezé ha dicho: "La característica de la situación general, impersonal y del acto que la ha creado, es la de poder ser modificada en todo instante. Políticamente es absurdo, quimérico y hasta criminal pretender encadenar las generaciones futuras al cuadro actual de instituciones políticas, administrativas, sociales, etc., que podrían, quizás, estar en contradicción absoluta con el ideal del momento, con la moral a la moda, con el concepto de justicia dominante, con las necesidades políticas, etc. Esto equivaldría a incitar a una generación a la revolución y a la violencia. Si una generación cualquiera emitiera por el órgano de su Parlamento la pretensión insólita de regular *ne variatur*, el destino y la conducta de generaciones venideras sobre tal o cual materia, su voluntad no tendría ninguna eficacia política ni jurídica; habría ejercido un poder que ni política ni jurídicamente le pertenece ni puede pertenecerle. Es preciso, pues, considerar sin ningún valor jurídico las prohibiciones formuladas, sea cual fuere la autoridad que las formule, de modificar la regla jurídica hasta cierto momento. Estos no son más que simples consejos dados a los legisladores futuros. Debe existir en todo país un medio jurídico para modificar las instituciones políticas, económicas, sociales, poniéndolas en armonía con las necesidades materiales o morales del pueblo". (2)

Si por un momento prevaletió el criterio de que la prohibición del artículo 28 constitucional se refería a todas las exenciones, las necesidades, aspiraciones y sentido de justicia de la colectividad, fueron

(1) Ver Supra, págs. 136 y siguientes.

(2) Tom. del licenciado E. Flores Zavala: Op. cit., págs., 191 y 192.

determinantes para que se comprendiese a tal prohibición como de carácter alternativo; es decir, se la interpretó de modo tal que cupiese dentro de ella alguna clase de exención por considerarse éstas necesarias. Y así los instrumentos del medio jurídico a que hace mención Gastón Jezé, fueron tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el legislador ordinario.

Desde que México se independizó, siempre ha deseado mejorar e incrementar la agricultura, la ganadería e industrializarse; explotar los recursos naturales, construir caminos, etc., Como ninguna de estas actividades era posible en tanto que faltasen capitales, técnicos y espíritu de empresa, así como una apreciación conjunta de los recursos naturales y humanos, y el modo de utilizar aquéllos y la manera de encauzar a éstos, el Estado a partir del último cuarto del siglo pasado —en realidad— escogió la vía más cómoda para promover la capitalización nacional, dando facilidades a los capitalistas y técnicos extranjeros para que invirtiesen y trabajasen en el país. Desafortunadamente eso no se hizo como debió haberse hecho, lo cual dió origen a los actuales artículos 27, 28 y 123 constitucionales.

Poco después del alto que hizo el país para organizar mejor, y de acuerdo con el nuevo orden jurídico y el inmanente espíritu de justicia de éste, se volvió a hacer presente, quizá más que antes, el problema de transformar la economía extractiva en otra en la que hubiese un equilibrio con la de transformación; es decir, de terminar la época de colonia económica de países altamente industrializados. Pero por esta vez, guiaría un criterio político distinto del anterior, pues la transformación de la economía nacional se ligó estrechamente al mejoramiento del nivel de vida de las clases populares y protección de las mismas. Por esto la vieja intervención del Estado tomó un cariz diferente y una profundidad no conocida hasta entonces en el país.

Tanto la elevación del nivel material y cultural de las clases populares como la transformación de la economía nacional, motivaron que se interpretase de modo alternativo la prohibición del artículo 28 constitucional y que el Estado, con base en esa interpretación, otorgase exenciones de impuestos que se encuentran justificadas por razones de utilidad general, que por el momento sólo apuntamos.

*Las exenciones como consecuencia de una ideología política.*— En rigor, este subtítulo es demasiado ambicioso en virtud de que no es posible destacar una línea ideológica definida en el obrar del Estado Mexicano, máxime si tomamos en cuenta que el orden jurídico que lo rige se encuentra informado por doctrinas de diversos origen, fundamentos y postulados. Por otra parte, las exenciones impositivas se han acordado por los más disimiles gobiernos que han habido en el país. Sin embargo, creemos que en la época contemporánea —entendida ésta partir de la vigencia de la Constitución de 1917— son producto de

una nueva concepción del Estado y de los fines que éste debe perseguir, cuyo tema fundamental es la intervención de aquél en la vida colectiva; tal intervención es la de carácter reformador.

En países como el nuestro en el cual grandes sectores de la población viven al margen de la actividad nacional, con bajo nivel cultural y material, pero además, secularmente explotados; en el cual se carece de capitales y de preparación técnica acorde con el tiempo, la intervención del Estado constituye una verdadera necesidad tanto para elevar aquel nivel y proteger esos sectores y encauzar la actividad de los mismos hacia la efectiva integración nacional, como para promover el desarrollo de la economía nacional. Ninguna de estas cuestiones se debe ni se puede dejar al azar; tampoco en manos de los individuos, cuyos intereses en pugna harían nugatorios todos los esfuerzos de la sociedad para realizarse en ambas direcciones, indicadas arriba. Por otra parte, hay que tomar en cuenta, primero, que en la actualidad los fenómenos sociales y económicos no son exclusivos de una comunidad determinada, sino que desbordan los límites territoriales de los Estados y afectan a grupos de ellos y aun al mundo entero; y segundo, que generalmente, por no decir siempre y de modo necesario, los intereses económicos y políticos de países poderosos impiden o tienden a hacerlo, la realización cultural y material de los países atrasados. Ambas cuestiones hacen también necesaria la intervención estatal en la vida económica de la colectividad, pues de otra manera ésta estaría sujeta sin modo de evitarlo a todas las contingencias provenientes del exterior o permanecería en situación de dependencia económica y por ende política de comunidades más poderosas que permiten cuando menos la intervención exterior por así convenir a sus intereses.

En virtud de lo dicho, es el Estado el instrumento social más adecuado para perseguir los fines indicados más arriba, tanto por su facultad delegada de normar la conducta de los particulares como por sus mayores recursos económicos; asimismo por ser el representante de la sociedad, por lo cual tiene el deber de satisfacer sus necesidades y al hacerlo realizar el sentido de justicia que anima a la colectividad; por la visión de conjunto que en él se supone de los problemas nacionales y de los medios adecuados que son de emplearse para solucionarlos.

Con esto no queremos decir de ninguna manera que el individuo se supedita totalmente al Estado y que este constituya un ser providencial, todopoderoso y justo por antonomasia; desde luego, tiene los deberes de preveer, de realizar de acuerdo con sus posibilidades y de obrar justamente. Nada de eso. Nosotros nos pronunciamos por el intervencionismo estatal, pero aclaramos que no por sí mismo sino cuando este es necesario para el bien común; tampoco por cualquier clase de intervencionismo sino sólo por aquél que tiene como fines elevar el tipo de vida cultural y material de la población; proteger a las masas produc-

toras; crear, fomentar, sostener y defender las fuentes de trabajo; regular en provecho de la comunidad, la utilización de los instrumentos de producción; evitar los perjuicios que de la competencia puedan derivarse para la colectividad, y, ayudar y proteger el desarrollo y consolidación de la economía nacional. Sin dicho intervencionismo entrañe lesión para la dignidad humana; es decir, que tenga como límites, por lo menos en nuestro caso, el respeto de las libertades de trabajo, expresión, creencias religiosas, acceso a la cultura, tránsito; de asociación y reunión, constituir cualquier partido político, votar y ser votado y disfrutar del derecho de huelga; tener la seguridad de no ser aprehendido arbitrariamente y de ser mantenido en prisión de la misma manera; tener la seguridad de ser juzgados conforme a leyes generales expedidas con anterioridad a la conducta que hemos realizado y que norman aquéllas, y asimismo por tribunales instituidos también con anterioridad y de competencia general; tener la seguridad de gozar del derecho de petición y de que éste sea atendido por las autoridades; y, por último, el respeto de la libertad de producción, distribución y consumo cuando tal libertad no entrañe un perjuicio para la colectividad.

Al establecer una limitación expresa a la libertad en materia económica solamente queremos hacer resaltar el hecho que el irrestricto obrar individual en dicho campo no es de la esencia de la democracia, máxime si tomamos en cuenta los efectos de aquél y que ya reseñáramos en su oportunidad. Consideramos que es necesaria la intervención del Estado en la vida económica, principalmente en un país como el nuestro, al cual para su normal desarrollo económico se le deben ahorrar esfuerzos inútiles o dispersos, se le deben hacer desaparecer los fuertes contrastes existentes en lo económico-social y cultural en virtud de que aquéllos entrañan una injusticia social y conducen a la inestabilidad colectiva, y así mismo se le deben evitar las interferencias extrañas tendientes a avasallar ambos campos o impedir el desarrollo de uno o de otro. Es necesario que nuestro país conserve "libertad absoluta para que su propia personalidad se desenvuelva proyectándose en la cultura, o sea, lo que arbitrariamente podríamos denominar soberanía sociológica"; (1) también le es necesario "conservar su facultad de auto-determinación política y no" (2) debe ni puede "ver disminuidas sus facultades para combatir su propia miseria, o sea, lo que también convencionalmente podríamos llamar soberanía económica". (3)

Pues bien, es indiscutible que el Estado Mexicano ha practicado en

---

(1) Jesús Reyes Heróles: La Carta de la Habana. Pág. 8.

(2) *Ibidem*.

(3) *Ibidem*.

la época contemporánea el intervencionismo reformador en diversas materias y por medio de medidas de varia índole. Es verdad que en muchas de aquéllas ha sido un tímido intruso o no ha sido adecuada la intervención, pero en otras ha obrado acertada y vigorosamente. Es sumamente difícil reseñar esta nueva actividad; sin embargo, por vía de ejemplo y sin ninguna pretensión, apuntaremos algo al respecto.

Como el progreso del país y la integración del sentido de la nacionalidad no eran posibles en tanto gran masa de la población —los campesinos— viviese en condiciones miserables, prestando su fuerza de trabajo en condiciones agotadoras, sin la debida retribución y ningún aliciente, entonces con fundamento en el artículo 27 constitucional, el Estado expropió tierras y las fraccionó con el objeto de dotar con ellas a los integrantes de ese grupo social, reparando de paso antiguas injusticias y despojos. Pero como la explotación de las tierras no es posible sin capital e instrumentos mecánicos apropiados, se canalizó el crédito hacia el campo, se vendió maquinaria agrícola en condiciones favorables, y a veces, ésta se entregó sin contraprestación.

En virtud de la orografía, hidrografía y régimen pluviométrico de gran parte del territorio nacional, la actividad agrícola no puede rendir los frutos que de ella se espera; por esto el Estado ha construido y sigue construyendo presas con el objeto de hacer segura dicha actividad y desarrollarla. Por otra parte, ha tratado de establecer nuevos métodos de cultivo, de mejorar las plantas y ha prestado ayuda efectiva a los agricultores para combatir las plagas que afectan a los cultivos. Casi otro tanto se puede decir en relación a la ganadería.

En el terreno laboral, el Estado expidió un código —desarrollo del artículo 123 constitucional— protector de los intereses de los trabajadores; propició la organización sindical de los mismos y trató de establecer un equilibrio entre el capital y el trabajo. Este Código exime a los trabajadores del pago de impuestos o derechos que se puedan causar por actos derivados de la aplicación del mismo (Art. 32). Dicha exención, por su sentido, se encuentra íntimamente vinculada al mínimo físico de existencia.

Con el fin de elevar el nivel cultural del pueblo, el Estado ha fundado numerosas escuelas preprimarias, primarias, secundarias, técnicas y ha aumentado el número de las universidades, lo mismo el de las escuelas normales, de oficios y el de las academias de cultura física y estética.

Según el artículo 3º constitucional sólo el Estado debe impartir

educación primaria, secundaria y normal; la primera es gratuita y obligatoria. Dicho precepto dice que la enseñanza que imparta el Estado debe ser socialista; el artículo original decía que debía ser laica. A pesar del monopolio oficial de esas clases de educación que establece el citado artículo, él mismo faculta al Estado para permitir la colaboración de los particulares, siempre y cuando éstos cumplan con lo estatuido por el citado numeral y por las leyes que de él se derivan.

Con el objeto de que la educación sea más accesible al pueblo, así como de fomentar las investigaciones científicas, el Estado ayuda por medio del recurso y del gasto público a las escuelas, universidades, institutos de investigaciones y academias —excepto las de baile—. Con este mismo fin se han eximido del pago del impuesto sobre la renta a las personas que se dediquen, dentro del territorio nacional, a la edición de libros, "tanto en la producción, cuanto en la distribución y venta de las publicaciones que editen". (Art. 3º, fracciones VIII y IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1º de enero de 1942).

El Estado también ha intervenido tanto en el comercio interior como en el exterior, persiguiendo fines eminentemente colectivos. Así con el fin de elevar el nivel de vida de las clases populares como en defensa de los intereses de todos los consumidores, ha tratado de eliminar a los intermediarios en la distribución de las mercancías de primera necesidad, ha dictado leyes en contra de los monopolios, y cuando lo ha considerado necesario ha intervenido en los precios de las mercancías por medio de organismos reguladores de aquéllos. Creemos que en materia de precios y en la distribución de las mercancías, la intervención del Estado no ha sido eficaz. Por lo que hace al comercio exterior, entre otras medidas se pueden citar a los aranceles aduanales, primas, subsidios, impuestos extrafiscales y exenciones de impuestos; la fijación de cuotas de importación o exportación de productos manufacturados o de materias primas.

Intimamente ligado a los precios y al impulso y protección de la economía nacional se encuentra la intervención en la moneda, la cual ha sido devaluada y se ha aumentado su circulación y disminuido su cobertura; y la política de construcción de obras públicas y el fomento de la industrialización del país.

Pues bien, las exenciones impositivas constituyen manifestaciones de esta nueva actividad estatal que persigue fines de interés colectivo, en consideración a los cuales el Estado, interpretando de modo alternativo la prohibición del artículo 28 constitucional, ha estatuido exenciones de impuestos de modo general.

Hasta hace poco tiempo la política intervencionista estatal estaba informada por una ideología que los gobernantes exponían sin embozo alguno en los planes de gobierno a seguir, en la exposición de motivos

de las leyes (1) o en simples declaraciones; tal era la socialista, afirmando que el intervencionismo constituía un tránsito hacia la socialización de los instrumentos de la producción. Hoy, la intervención del Estado ya no se encuentra informada por dicha ideología; sin embargo en vez de disminuir se ha acrecentado; pero hay que hacer notar que en algunos aspectos —concretamente, en materia laboral y agraria—, se ha manifestado como conservadora.

*Precisión de lo que se debe considerar como exención.*—La Ley Orgánica del Artículo 28 constitucional de 24 de agosto de 1931, dijo por su artículo 4º: "Queda prohibida la exención de impuestos". Y por el artículo 5º de la misma dijo: "Para los efectos de esta Ley, se considera que hay exención de impuestos, siempre que por disposición legal o administrativa se releve total o parcialmente a una persona física o moral determinada de causar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias".

Esta Ley fué derogada por la que se publicó el 25 de agosto de 1934 —es la que hemos venido citando—, la cual dice en su artículo 13 que "se considera que hay exención de impuestos cuando se releve total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias o se condona en forma privativa los impuestos ya causados". Agrega en el artículo 14 que "no se considerarán exenciones de impuestos: I.—Las primas a la exportación y los subsidios que se otorguen en los términos de los reglamentos de la presente Ley, a las asociaciones o a las cooperativas de mexicanos que se organicen en los términos del párrafo cuarto del artículo 28 constitucional. II.—Los subsidios y prerrogativas a las empresas nacionales comprendidas en la fracción IV del artículo 7º de la presente Ley. III.—Las franquicias y subsidios que se otorguen conforme a disposiciones de carácter general para estimular la organización de empresarios y de consumidores o la racionalización de la producción; así como para la creación de industrias que, por ser de necesidad imprescindible a la economía del país, sean declaradas de utilidad nacional por decreto que expida el Ejecutivo Federal".

Esta última Ley, en sus artículos citados, precisa lo que se debe considerar como exención de impuestos al incluir dentro de ésta la condonación privativa de los impuestos ya causados y al decirnos que las primas, subsidios, prerrogativas y franquicias concedidas a determinadas categorías de personas, no deben ser consideradas como exenciones. De esta manera la Ley de referencia, ciñe la exención a los casos en que ésta se otorga en forma individual.

*Comentario.*—De acuerdo con el orden jurídico nacional, la única persona que está facultada para imponer y exigir contribuciones es el

(1) Son de mencionarse sobre este particular el Plan Sexenal y la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional de 1934.

Estado por medio de sus órganos legislativo y ejecutivo, pero al haberlo podría eximir de contribuciones, de tal modo que la exención debe ser considerada como un facultamiento para que se deje de cumplir, en todo o en parte, la obligación de pagar los impuestos estatuidos por una ley tributaria. Ya hemos visto que el artículo 28 constitucional prohíbe tal facultamiento y asimismo lo hace el artículo 13 citado. Sin embargo, la interpretación alternativa de la prohibición constitucional dió lugar a los preceptos 13 y 14 citados, de los cuales se concluye, interpretando el primero a contrario *sensu*, así como del artículo 30 del Código Fiscal de la Federación —previene qué personas están exentas del pago de impuestos y derechos—. (1) que el Estado sí puede eximir a categorías de personas que se encuentran en igualdad de circunstancias, distintas de las que guarden el resto de los causantes de los impuestos de los cuales se exige a aquellas categorías.

Si están prohibidos los facultamientos concretos, particulares, otorgados en forma inmediata, para dejar de cumplir con la obligación tributaria, entonces toda exención de impuestos debe ser consecuencia de la realización de la hipótesis que para ese efecto contiene una ley general y abstracta. De modo tal que todos aquellos que realicen la hipótesis de referencia, tienen derecho a que se les conceda la exención; sin embargo, no todos pueden obtenerla en la misma extensión en virtud de la diversidad de conductas normadas, lo cual da lugar a la formación de grupos múltiples de exentos en diversas proporciones y con respecto a diferentes impuestos. De este modo creemos que se observan los principios de generalidad e igualdad tal como los hemos explicado en su oportunidad, porque también en esta materia son válidos ya que no es concebible sólo sean aplicables en el reparto de la carga tributaria, mas no así en la dispensa de la misma. Si la exención no es consecuencia de una norma de la característica apuntada, entonces, por una parte, tanto el acto por el cual se concede como ella misma son ilegales; y por otra, constituye un verdadero privilegio.

No encontramos la razón que tuvo el legislador de 1934 para decir que no deben ser considerados como exenciones de impuestos los subsidios, primas y prerrogativas que se conceden a las personas que se mencionan en la Ley de la fecha citada arriba. Quizá se deba a la práctica que a veces se sigue en algunos casos para conceder subsidios o primas, o sea, que el total o parte del monto de los impuestos pagados por los beneficiados con aquéllos, se les devuelve a esos en forma de subsidios o primas; sin embargo, pensamos que ellos corresponden al renglón del gasto público, mas no al recurso, a pesar de la práctica apuntada. Por otra parte, es de hacer notar que por lo menos nominalmente, los impuestos causados ya han sido pagados; y en caso de haberlo sido realmente, la devolución de los mismos, no constituye una

---

(1) Ver *Infra*, págs. 156 y 157.

condonación; estas razones nos inducen a pensar que son ajenos, formalmente, el subsidio y las primas a la exención de impuestos. Por último, tanto éstos como las prerrogativas no son concedidos a una persona determinada sino a categorías de ellas. Con respecto a las franquicias no se puede decir otro tanto en virtud de que ellas involucran las exenciones impositivas.

Cabe hacer notar la disparidad de concepciones que se observan sobre esta materia pues en tanto las citadas Leyes Orgánicas del artículo 28 constitucional, de fechas *ut supra*, dicen, en rigor, que las exenciones de carácter general no lo son, el Código Fiscal de la Federación sí las considera como tales; y en efecto, así es. De esta manera lo entendió la Suprema Corte de Justicia de la Nación como puede leerse en una de sus ejecutorias citadas. Y por la cual afirma que están permitidas por razones de interés social o económico.

*La revocabilidad de las exenciones.*—¿Las exenciones acordadas por medio de disposiciones generales o como consecuencia de ellas, dan nacimiento a un derecho que el Estado deba respetar? Sobre esta cuestión dice el licenciado Gabino Fraga que "de ninguna manera se puede pensar que dichas disposiciones legales hagan nacer en favor de los beneficiados un derecho que pueda ser un obstáculo para derogar la propia exención, porque, según se ha dicho —cita a Cooley, autor americano—, "la legislatura no puede expedir leyes que tengan el carácter de irrevocables, porque esto sería alterar la Constitución misma de que deriva su autoridad, supuesto que si una Legislatura, por virtud de sus leyes, pudiera restringir el poder de la subsecuente, podría en iguales términos limitar el poder legislativo de todas las futuras y repetido este procedimiento se llegaría al extremo de que quedarán excluidas de la acción legislativa, y uno a uno, todos los negocios de su competencia, nulificando así el precepto constitucional que confía al Congreso la facultad de legislar". (1) A su vez, el licenciado Ernesto Flores Zavala dice, consecuente con el punto de vista que sustenta sobre esta materia, que "existen casos en los que aparentemente se puede hablar de un derecho adquirido a una exención de impuestos... Pero el derecho adquirido es sólo aparente por las siguientes razones: en primer lugar, la exención es indebida porque es injusta y rompe el principio de generalidad de los impuestos, de manera que tiene un vicio de origen. En segundo lugar, admitir que al otorgar el Ejecutivo o el Legislador una exención, existe un derecho adquirido a no pagar impuestos, significaría reconocer que el Estado puede comprometer el ejercicio de su soberanía, lo que no puede hacer. En tercer lugar, sería tanto como reconocer que el acto de un órgano del Estado, Ejecutivo o Legislativo, puede vedar o coartar el ejercicio de las funciones cons-

---

(1) Derecho Administrativo, págs. 430 y 431.

titucionales que competen al Legislativo, al impedirle establecer nuevos impuestos sobre determinada fuente. Cuarto. Daría lugar a que en determinado momento el Estado no pudiera cobrar impuesto alguno, si las Legislaturas o Ejecutivos anteriores habían concedido toda clase de exenciones". (1)

Las razones que exponen los autores citados sobre esta cuestión, nos parecen concluyentes. Sin embargo, podría pensarse que no son de aplicar al término de vigencia que señalan determinadas leyes para las exenciones que otorgan. Sobre este asunto cabe decir que las exenciones se encuentran estrechamente relacionadas a las contribuciones que anualmente el Congreso decreta para cubrir el presupuesto fiscal del siguiente año (Arts. 65, frac. II, 73, frac. VII y 74, frac. IV, constitucionales). La existencia de dichas contribuciones son el presupuesto jurídico constitutivo de la exención de impuestos, de modo tal que solo pueden darse éstas en relación a una contribución decretada, y si esta tiene una vigencia anual, caemos en cuenta que la exención debe ser también anual. Al respecto, se puede agregar esto otro: el fundamento inmediato de validez de las leyes tributarias que se refieren a diversos gravámenes, se halla en la Ley de Ingresos, de manera tal que si un impuesto no se encuentra contenido en ésta, la ley que regula el impuesto omitido deja de ser aplicada, lo cual significa que la exención de tal gravamen deja de existir puesto que de ella sólo se puede hablar frente a un impuesto vigente. Desde estos puntos de vista, los términos mayores a las anualidad de las contribuciones, son inconstitucionales; significan prejuzgar de la futura actividad impositiva del legislador; pero además, pretenden imponer un límite a la facultad de imposición, lo cual es inadmisibile. Empero, pueden dar lugar a situaciones de hecho que por razones políticas o económicas se considere necesario respetar, mas no por razones de orden jurídico.

En ciertos casos, como las exenciones a las industrias, razones de carácter económico son tomadas en cuenta para consagrar un tiempo determinado para gozar de las exenciones, pues se supone que el desarrollo y estabilización financiera de una empresa industrial nueva o necesaria, requiere de cierto tiempo; que éste representa un factor mucho muy importante en el plan que dichas personas exentas o por estarlo, se han trazado para operar; y que de cierto modo con el tiempo de exención se encuentran hasta cierto punto a cubierto de riesgos o contingencias que pudiesen afectar a las empresas industriales.

*Exenciones en nuestro derecho positivo.*—Solamente vamos a tratar de algunos casos. Para hacerlo tomaremos como guía el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación:

"Art. 30.—Estarán exentos del pago de impuestos y derechos:

(1) Ernesto Flores Zavala: Elementos de Finanzas, etc., pág. 189.

I.—La Federación, los Estados, los Municipios, los Territorios Federales y el Distrito Federal, a menos que su actividad no correspondiera a sus funciones propias de derecho público. Los organismos públicos con personalidad jurídica, dependientes de cualquiera de esas Entidades, estarán sujetos al pago de las contribuciones federales, excepción hecha de los impuestos sobre la renta y sobre herencias, legados y donaciones.

II.—Las Instituciones y Asociaciones de Beneficencia Privada.

III.—Las naciones extranjeras, en caso de reciprocidad.

IV.—Los representantes y agentes diplomáticos de naciones extranjeras, de los impuestos personales y de los aduanales, en caso de reciprocidad.

V.—Las personas físicas o morales que carezcan de la capacidad contributiva que las leyes señalen.

VI.—Las sociedades cooperativas, de acuerdo con la Ley respectiva.

VII.—Las demás personas que de modo general señale la ley.

En los casos de las fracciones I y III de este artículo, la exención alcanzará al impuesto del timbre, pero el que se cause sobre contratos será pagado por los particulares contratantes".

Examinaremos estas exenciones siguiendo el orden que guardan en el citado artículo.

La exención a las Entidades Públicas, se explica en virtud de que son personas morales mexicanas y como tales, son sujetos pasivos de la obligación tributaria estatuida por el artículo 31, fracción IV, constitucional. Consecuentes con las razones que expusimos en su oportunidad, a propósito de esta misma exención. Solamente diremos que es de estricta justicia eximir a dichas personas en virtud de que su actividad correspondiente de derecho público es de ejercicio obligatorio, la cual está encaminada a satisfacer las necesidades colectivas y no los propios de cada Entidad, de tal manera que con dicha actividad no manifiesta capacidad contributiva. No sucede lo mismo cuando su actividad está regida por el Derecho Privado.

La exención del impuesto sobre la renta y sobre herencias y legados y donaciones de que gozan los organismos públicos con personalidad jurídica, dependientes de las Entidades Públicas, se explica en virtud de que tanto su patrimonio como la realización de su actividad se encuentran estrechamente relacionados con una atribución concreta que pertenece, en principio, al Estado y que éste, por razones técnicas y económicas delega en dichos organismos; y se justifica en virtud de fines de utilidad general.

En cuanto a la que gozan las Instituciones y Asociaciones de Be-

ineficencia Privada, se ha dicho que no es tal en virtud de que si se interpreta "estrictamente la Ley que establece el impuesto, no quedarían comprendidas en sus términos". (1) Sin embargo, esto que es aplicable a un impuesto determinado —el de la Renta— no lo es a todos los casos; por ejemplo, a la Ley del Impuesto Sobre Herencias y Legados, puesto que no cabe duda que las corporaciones benéficas pueden ser causabientes y cuando lo son, gozan de la exención a dicho impuesto (La Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados de fecha 6 de marzo de 1934, aplicable en el Distrito y Territorios Federales, estatuye expresamente esta exención en la fracción VII del artículo 6º; y la de 11 de diciembre de 1940, por el mismo numeral y fracción, se remite al Código Fiscal de la Federación). La exención que se acuerda en términos tan amplios a estas personas se explica en virtud de que ellas descargan parcialmente al Estado de la obligación que tiene de acudir en ayuda de los necesitados. Un impuesto sobre esta clase de personas, sería tanto como restar medios para realizar una actividad que la sociedad considera como necesaria, por lo cual tiende a fomentar o a crear dichas personas, por medio de exenciones.

No creemos que se deba considerar como exención a la que se ha acordado a las naciones extranjeras y a sus representantes y agentes diplomáticos. El presupuesto jurídico de tal exención es la reciprocidad, de modo tal que si en una nación extranjera no se grava al Estado Mexicano ni a sus representantes y agentes diplomáticos, entonces éste debe hacer lo mismo respecto a dicha nación. En realidad, se trata del cumplimiento de una obligación regulada por el orden jurídico supranacional, más no propiamente de una exención.

Respecto a la siguiente diremos que la obligación tributaria contiene un presupuesto lógico necesario integrado por las relaciones jurídico-políticas, y un elemento constitutivo que es la aptitud económica. Lo primero, porque el Estado Mexicano solo puede exigir contribuciones de los sometidos a su soberanía tributaria, ya sea porque son sus ciudadanos o porque sin serlo, se someten a ella al ejecutar actos o viven dentro de su jurisdicción. Lo segundo, porque el impuesto, en último término, consiste en la prestación de un bien económico y no todos los mexicanos ni todos los extranjeros poseen o revelan igual aptitud económica o cuando menos aquélla que les permita, después de hacer los gastos indispensables para subsistir, contribuir a los gastos públicos. La Ley ha tomado en cuenta ambas cuestiones; de aquí las distintas maneras como afecta el impuesto a los contribuyentes y el establecimiento de un límite a partir del cual se está obligando al pago de impuestos. Tal límite lo constituye una determinada aptitud económica que es la capacidad contributiva determinada por la ley. Si los particulares revelan

(1) Ernesto Flores Zavala: Op. cit., pág. 209.

con su conducta que tienen aquélla, entonces se encuentran en la obligación de pagar impuestos, pero no así en el caso contrario. Tal capacidad contributiva, es, pues, el elemento constitutivo de la obligación tributaria.

Por estas razones consideramos que la exención a que se refiere la fracción V del artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, no la constituye.

Esta exención se conoce con el nombre de mínimo físico de existencia, la cual se justifica por la falta de capacidad contributiva.

El licenciado Ernesto Flores Zavala, al tratar del artículo 28 constitucional, sostiene que la de referencia no viola a ese artículo en virtud de no ser tal porque "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. La exención que otorga la Ley, no tiene otro valor que el de un reconocimiento, por parte del Estado, de la inexistencia de pagar impuestos, por lo mismo no es contraria al artículo 28 constitucional". (1)

Nosotros pensamos que desde cualquier punto de vista como se comprenda la prohibición de este precepto, la exención al mínimo físico no está prohibida.

Se puede asimilar a dicho mínimo la anulación temporal de la indicada capacidad que hace el Estado con respecto a personas de una región o entidad afectadas por la acción de agentes naturales —plagas, epidemias, inundaciones, incendios, terremotos, etc.—, y por hechos sociales y económicos —la guerra, una específica crisis económica—; pero no así cuando solamente se disminuye por los mismos motivos. El Código Fiscal de la Federación estatuye por su artículo 50 que "serán condonados o reducidos los créditos fiscales de cualquier naturaleza, cuando por causa de fuerza mayor o por calamidades públicas, se afecte la situación económica de alguna entidad o región de la República. El Ejecutivo Federal declarará, mediante decreto reglamentario, los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos sujetos a la franquicia y las regiones o entidades en las que se disfrutará de las mismas". Cabe hacer notar la amplia facultad discrecional que se otorga mediante este artículo para anular o disminuir la capacidad contributiva por los motivos apuntados.

México ha seguido el sistema de eximir el mínimo físico de los impuestos sobre la renta, herencias, legados y donaciones; es decir, de los impuestos directos que consienten tal desgravamiento. (Ley del Impuesto sobre la Renta de 1º de enero de 1942: artículos 7º, 25 y 27, primer renglón de la Tarifa correspondiente; Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados de 11 de diciembre de 1940: fracciones I y II del

(1) Op. cit., pág. 209.

artículo 6º; Ley del Impuesto sobre Donaciones de 25 de abril de 1934; frac. I del artículo 5º).

Pero en cambio pesan sobre el mínimo físico los impuestos indirectos que gravan los artículos de consumo necesario, lo cual entraña una verdadera injusticia porque tales impuestos son progresivos al revés y por ende, afectan gravemente las rentas menores. Por este motivo, nos pronunciamos porque "la exención a los mínimos de existencia, que suponen la inexistencia de capacidad contributiva, debe ser absoluta hasta donde sea posible". (1) Debemos aclarar que esa injusticia ha sido compensada en parte por la dirección del gasto público, ya que se ha tendido a beneficiar con él al pueblo, elevando su nivel de vida cultural y material; persiguiendo este objetivo se han construido escuelas, parques deportivos, hospitales, habitaciones populares, etc.

Por cuanto a la que gozan las sociedades cooperativas, cabe hacer notar la estrecha relación entre la anterior exención y ésta, en virtud de los objetivos de interés colectivo que por ambas se persiguen. Por esta última se trató de fomentar la creación de sociedades cooperativas y protegerías en atención a los fines que éstas debían perseguir. Por medio de ellas se proponían los gobernantes elevar el nivel de vida de las clases populares; sobre ello no deja lugar a dudas la Exposición de Motivos de la Ley de Monopolios de 25 de agosto de 1934, la cual dice que la elevación del tipo de vida del pueblo mexicano requiere "no solo una continua y vigilante defensa del salario de los trabajadores, sino además el mantenimiento de los precios de las mercancías a un nivel conveniente, para lo cual se establecerán canales de distribución de las mercancías, un costo mínimo al de su producción, eliminando el mayor número de intermediarios. Para el fin propuesto, se fomentará la organización cooperativa de los consumidores"; asimismo la de productores con el fin de que el trabajador reciba íntegro el producto de su trabajo.

Así, pues, con las cooperativas de consumidores se trataba de evitar el lucro excesivo obtenido a costas de los que tienen escasos medios de subsistencia; y con las de productores, el lucro indebido que se obtiene del trabajo humano. Bastan estos propósitos para justificar la exención que se otorgó a las indicadas sociedades.

La persecución de esos objetivos, explica por que la Ley General de Sociedades Cooperativas de 11 de enero de 1938, dice por la fracción VI de su artículo 1º que ellas no deben tener por fin el lucro. Esto es la regla general.

La citada Ley dividió a las cooperativas en dos grupos principales: Las de consumo y las de producción. El primero, a su vez, fué dividido en otros dos: Las que solo operan con sus socios y las que lo hacen con el público; éstas se subdividen en las que reparten dividendos entre sus socios y aquéllas otras que no lo hacen. Las de consumo

(1) Ernesto Flores Zavala; Op. cit., pág. 153.

también se pueden dividir en aquéllas que por encargo expreso de la Secretaría de la Economía Nacional distribuyen mercancías con el objeto de abatir precios, y aquéllas que no tienen tal encargo. Las de producción solamente admiten una división por actividad.

En la creación y funcionamiento de estas sociedades, tiene una decisiva ingerencia la citada Secretaría; lo mismo acaece con las franquicias que se les otorga; sin embargo, con relación a éstas por su propia naturaleza, o sea, la fiscal, cobra grande importancia la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En la citada Ley se estatuye que dichas sociedades estarán exentas del impuesto del timbre que se cause por constitución, de los impuestos y derechos que se causen por actos ante la Secretaría de Relaciones Exteriores y asimismo de los impuestos federales, a excepción de los que gravan la importación, tabacos labrados, cerillos y fósforos y sobre producción, adquisición o distribución de bebidas alcohólicas. Posteriormente, por la fracción VI del artículo 3º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de lo. de enero de 1942, se gravó a todas las cooperativas, excepto a las de consumo que sólo hicieren ventas a sus socios y que no repartan dividendos o cuotas.

Por otra parte, cabe hacer notar que tanto la creación, regulación y fines que debían perseguir las sociedades mencionadas, como la ayuda que se les imparte, denotan un claro intervencionismo estatal de carácter reformador. Sobre esto tampoco deja lugar a dudas la Exposición de Motivos citada más arriba; en ella se dijo que era "inegable que cada vez con mayor fuerza se siente la necesidad de la intervención del Estado en la economía de los países, a fin de dirigirla mediante normas adecuadas e impedir que el libre juego de los intereses particulares lesione los más altos de la sociedad".

Si nosotros examináramos la exención a que nos venimos refiriendo, de acuerdo con el sentido de justicia liberal, es indudable que la rechazaríamos no sólo porque con ella se viola tal sentido de justicia sino porque implica la otorgación de ella un intervencionismo estatal. Pero tal examen está fuera de tiempo; además, todas las legislaciones tributarias contemporáneas estatuyen exenciones por motivos de utilidad general, y la que se acuerda a la sociedades cooperativas en nuestro derecho positivo, reconoce ese motivo. Por último, la intervención estatal en la vida económica es de todo punto necesaria para evitar injusticias sociales y desastres económicos, producto del libre juego de las fuerzas económicas y de los intereses particulares.

El artículo 30 del Código Fiscal de la Federación termina, prácticamente, diciendo que "estarán exentos del pago de impuestos y derechos:... VII.—Las demás personas que de modo general señale la ley".

Entre estas personas se encuentra una categoría sobre la cual queremos llamar la atención; se trata de las industrias de transformación.

En rigor, las franquicias que se otorgan a esta categoría de personas, obedecen a motivos de política económica nacional pues se pretende acentuar, incrementar la capitalización del país; sin embargo, también obedecen a motivos de política social, ya que se pretende elevar el tipo de vida de la población. Por esto se ha dicho que esta política general lleva en si misma su propia justificación. Si lo aceptamos, de antemano estamos justificando uno de los medios que se está utilizando para industrializar al país, o sea, las exenciones impositivas que se acuerdan a las industrias de transformación.

Las franquicias acordadas a las citadas personas implica un sacrificio que hace la colectividad con el fin de "combatir su propia miseria". (1) Por ello se debe tener sumo cuidado al otorgar estas exenciones, no dando lugar a que se tornen en verdaderos privilegios fiscales; es decir, que se disvirtúa el fin perseguido en detrimento del sacrificio de la colectividad. Por esto pensamos que toda anulación de la capacidad contributiva de las industrias, debe ser precedida por un examen escrupuloso del medio social en que aquéllas actuarán, del probable costo de producción, de la demanda y oferta, y precios y utilidades, de modo tal que no exista una injusticia tributaria y no haya lugar a la acentuación de los fuertes contrastes económicos existentes.

Por otra parte, cabe agregar que el empeño de industrializar al país no debe implicar la violación de los artículos 27, 28 y 123 constitucionales. El primero, debe ser estrictamente observado tanto por lo que hace a la adquisición de bienes inmuebles por extranjeros, cuanto a las limitaciones que impone a éstos para ser miembros o crear sociedades mercantiles, y al monto del capital social que aportan en relación a los miembros nacionales. El segundo, de la misma manera debe ser observado para evitar la formación de monopolios y la desleal competencia comercial interna a que puede dar lugar, en algunas ocasiones una exención. Y asimismo el último artículo, por cuanto es de estricta justicia proteger a los trabajadores y permitir que éstos, realicen la conducta que se les faculta por dicho artículo y por la Ley Federal del Trabajo, para defender sus intereses.

Hemos dicho que al anular la capacidad contributiva de las industrias de transformación se deben tomar en cuenta factores sociales y económicos; esto significa una valoración de la capacidad contributiva

(1) Dice el licenciado Jesús Reyes Heróles que "en los países en grados incipientes de desarrollo económico, y sin más posibilidad de éste que la resultante de su industrialización, el proceso de desarrollo lo paga —no simbólicamente, sino materialmente— todo el pueblo, y así planteado el problema, no vemos nada alarmante; en ello, puesto que la industrialización en estas condiciones no es más que el enriquecimiento colectivo de todo el país, y si el enriquecimiento individual exige sacrificios para alcanzarlo, el colectivo también lo demanda". La Carta de la Habana, Pág. 20.

de esas personas. Tal valoración supone un examen de la dirección del gasto público, monto y efectos. En nuestro país, el gasto público se ha dirigido en gran parte, al fomento y desarrollo de la riqueza nacional y asimismo de la cultura entre los habitantes. Lo primero, se ha traducido en caminos, transportes, presas, en obras para transformar el hábitaculo del hombre y la economía del mismo y en habilitación, reparación, y construcción de puertos y otras obras marítimas, etc., etc.; en créditos y subsidios a los transportes, a la agricultura, al comercio y a las industrias, con el objeto de fomentar estas actividades y evitar la desaparición de fuentes de trabajo, cuando las condiciones en que se actúa, son adversas —ejemplo de esto último, es el subsidio a la minería—. Todo esto ha influido en el aumento de la riqueza nacional y por ende, en la capacidad adquisitiva de la población.

Lo segundo, se ha traducido en la construcción y mantenimiento de numerosas escuelas y en la fundación de institutos de enseñanza superior y de fomento y difusión de la cultura; en esto mismo se pueden incluir los hospitales que se han construido y sostienen, así como otros centros salutíferos y el fomento de la cultura física entre los habitantes. Esto ha tenido como efecto que los habitantes aspiren a vivir en mejores condiciones espirituales y materiales y a que se reduzcan las enfermedades y los gastos que entraña la curación de las mismas.

Cabe agregar, que el gasto público, orientado hacia esos objetivos, ha tenido otro efecto y este es el alto nivel de precios; no obstante, la demanda ha aumentado y por consiguiente las utilidades.

Si como creemos, el gasto público se ha dirigido hacia esos objetivos y ha tenido los efectos reseñados, entonces indiscutiblemente las industrias de transformación encuentran en nuestro país un clima económico y cultural que por sí solo favorece su establecimiento y posterior desarrollo.

Sin embargo, esto no agota la valoración de la capacidad contributiva de las industrias de transformación; solamente sirve de base. Por esto pensamos que partiendo del clima creado por el gasto público, se debe estudiar el costo de producción, el probable volumen de la oferta y la demanda, y los precios para determinar también en forma probable si desde el inicio de las actividades de una empresa industrial revela capacidad contributiva o la tendrá después; si es viable o no.

Con este examen de la capacidad contributiva, pensamos que se evitarían los privilegios fiscales y el sacrificio inútil de la colectividad. Lo primero porque de revelar aquella desde el inicio de sus actividades una empresa industrial comprendida en la categoría indicada, o manifestándose dicha capacidad en el tiempo, es del todo punto innecesaria la exención de impuestos o su mantenimiento. Lo segundo, porque si del examen practicado resulta que una industria determinada no tiene probabilidades de vivir sin la ayuda del Estado, entonces es infructuoso

el sacrificio que se impone la colectividad, a menos que dicha industria sea considerada como industria clave.

Por último, otro factor que se debe tomar en cuenta para valorar la capacidad contributiva de las industrias de transformación, son los efectos de las medidas arancelarias que impiden o tienden a hacerlo, la competencia externa y protegen el desarrollo de las personas mencionadas, complementando así su ayuda el Estado, pero impone a la colectividad un sacrificio mayor; sin embargo, esto está justificado en virtud de que las exenciones por sí solas no son eficaces para promover la industrialización.

Dicho lo anterior, reseñaremos la Ley de Fomento de Industrias de Transformación de 9 de febrero de 1946 que derogó el Capítulo II de la precedente Ley —publicada el 13 de mayo de 1941— sobre la misma materia. Por otra parte, para sus efectos, también restringe el alcance del artículo 1º de la última Ley citada. Esta Ley dice por dicho artículo que para los efectos de la misma, "se entiende por Industrias de Transformación, toda actividad que tenga por objeto la producción de artículos o artefactos semi-elaborados o terminados. Las industrias minero-metalúrgicas y del petróleo, se regirán por sus leyes especiales". En cambio, la Ley citada en primer término dice por su artículo 1º que "gozarán de franquicias fiscales en los términos de la presente Ley y su Reglamento, las industrias de transformación a que la misma se refiere. Las industrias mineras y del petróleo, se regirán por sus leyes especiales". Y tales industrias de transformación son las nuevas y necesarias, cuya naturaleza determina en forma expresa, por su artículo 2º, lo cual dejaba al arbitrio de la Secretaría de la Economía Nacional, el citado Capítulo II, derogado. Dicho artículo dice que se considerarán como nuevas (frac. I) "las que se dediquen a la manufactura o fabricación de mercancías que no se produzcan en el país". Y como necesarias (frac. II) "a las que no habiendo sido declaradas nuevas, tengan por objeto la manufactura o fabricación de mercancías que no se produzcan en el país en cantidad suficiente para satisfacer las necesidades del consumo nacional". Y agrega la Ley en su artículo 3º que "en ningún caso se considerarán como industrias nuevas o necesarias y por lo mismo no gozarán de las franquicias que esta Ley otorga, las siguientes: I.—Las plantas armadoras, de ensamble o reparación. II.—Las empresas que realicen un trabajo de transformación de pequeña cuantía en relación al costo de producción, a juicio de la Secretaría de la Economía Nacional, y tomándose en cuenta para el caso, la importancia de la mano de obra, de las materias primas que emplee, así como el equipo". Con esto se precisa más aun lo que se debe entender por cada una de las industrias a que se refiere la Ley y hace resaltar su verdadero objetivo: precisamente la industrialización del país, y no algo que tenga apariencia del tal; evitando la diversificación inútil y costosa;

procurando el ahorro de tiempo y esfuerzos, la calidad de las mercancías y una oferta adecuada; trata de evitar además, la multiplicación de las personas exentas y los fracasos económicos. Lo último se desprende más claramente del artículo 12, el cual dice que "los interesados que deseen acogerse a los beneficios de esta Ley, deberán presentar una solicitud ante la Secretaría de la Economía Nacional, que contendrá los datos que se señalen en el reglamento para comprobar la viabilidad de la empresa por el conveniente aseguramiento de la materia prima, combustible, fuerza motriz, maquinaria, dirección técnica, costeabilidad, financiamiento, ubicación, comunicaciones y mercados".

La capitalización del país, exige que se haga en el menor tiempo posible, que se evite el despilfarro de esfuerzos y de capitales y por lo mismo, que se escojan los mejores medios y condiciones para establecer una industria, máxime si ésta pretende acogerse a los beneficios de la Ley que reseñamos. Así, pues, no basta que una industria produzca artículos no elaborados antes en el país para ser considerada como nueva; tampoco basta que una empresa fabrique o manufacture artículos cuya oferta sea insuficiente, para ser considerada como necesaria.

La Ley clasifica a estas industrias en fundamentales para el desarrollo industrial del país, y de importancia económica; y en aquéllas otras que no se encuentran comprendidas en las dos anteriores, pero que no obstante pueden ser nuevas o necesarias. Esto último, en cuanto complementan la producción nacional; lo otro, se explica por la razón que una industria puede ser nueva y sin embargo, no ser fundamental ni de importancia económica. Ahora bien, las industrias nuevas, pueden ser declaradas posteriormente, necesarias. La clasificación tiene como base la importancia que tengan dichas industrias para el fomento industrial del país. (Arts. 6º y 9º) Y la inclusión de una empresa en cualquiera de esas divisiones se refleja en los plazos durante el cual se goza de las franquicias y en los impuestos de los cuales se exime o reduce su monto. Así tenemos que a las fundamentales se les concede, en principio, un plazo de diez años; a las de importancia económica, uno de siete años; y a las otras, uno de cinco años. En el Capítulo II derogado, no se establecía esta división y se concedía un plazo general de cinco años (Art. 12). Este Capítulo era demasiado amplio en materia de exenciones pues por su artículo 12 eximía durante ese plazo "de los siguientes impuestos y derechos: I.—Derechos de importación de los siguientes productos: a).—Maquinaria destinada al establecimiento de la fábrica, siempre que forme parte de una unidad industrial y sea integrante de la nueva actividad industrial. b).—Materias primas o semi-elaboradas, siempre que no se produzcan o semi-elaboren en el país. II.—Derechos e impuestos sobre la exportación. Esta exención comprenderá, tanto los derechos que se causen de acuerdo con la Tarifa General de Exportación, como el impuesto especial del 12%

sobre el valor del Aforo de los productos que se exporten. III.—Impuesto sobre la Renta en sus cédulas I y II. IV.—Impuesto de la Renta sobre el superprovecho. V.—Impuestos del Timbre, establecidos en la Tarifa de la Ley General del Timbre. VI.—Contribución Federal. VII.—Diez por ciento adicional sobre los Impuestos, cuya es la exención que se concede en este artículo, y VIII.—Adicionales sobre la Importación y exportación". Y agregaba dicho Capítulo en su artículo 13 que "las exenciones establecidas en el artículo anterior, corresponderán a la totalidad de los Impuestos y Derechos, que en el mismo se mencionan".

Comparando en este campo dicho Capítulo con la Ley que lo derogó, encontramos que ésta reduce el número de los impuestos eximidos y suprime el de los derechos, a pesar de que en ella aparecen objetos no comprendidos antes en la exención de impuestos a la exportación. Por otra parte, se concede a las Secretarías de la Economía Nacional y Hacienda y Crédito Público, facultad discrecional para determinar en cada caso concreto la procedencia de la exención de los impuestos a que se refiere la Ley o sólo la reducción de los mismos y también acerca de la ampliación de las franquicias de los impuestos sobre la importación; pero siempre tendrá como contenido la autorización correspondiente, los objetos determinados por la Ley. Esto se desprende tanto de los términos en que se encuentran expresados los artículos 4º y 5º que adelante citaremos, cuanto que en esta Ley no existe un precepto análogo al 13 del Capítulo II derogado. Sin embargo, dicha facultad discrecional no debe ejercitarse en perjuicio de una o más industrias, beneficiando con ello a otra u otras. Es decir, debe observarse la regla general de que en igualdad de circunstancias deben otorgarse idénticos términos y franquicias.

El artículo 4º de la Ley que reseñamos dice que las industrias nuevas o necesarias, cuya naturaleza haya sido comprobada y previa la declaratoria correspondiente hecha por las Secretarías citadas arriba gozarán de "...exenciones o reducciones del Impuesto General de Importación, en lo que se refiere a: I.—Materiales de construcción, siempre que no se produzcan en cantidad suficiente en el país. II.—Maquinaria, máquinas, equipos, refacciones y herramientas que requieran en la fabricación de sus productos siempre que no se produzcan o se produzcan en cantidad insuficiente en el país. Las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y de la Economía Nacional, conjuntamente podrán ampliar la exención de impuestos de importación a las materias primas auxiliares y artículos semi-elaborados que requieran las industrias nuevas o necesarias, siempre que a juicio de las dependencias citadas, sean indispensables para el funcionamiento adecuado de las industrias de que se trata, y que no se produzcan en el país o su producción sea insuficiente para el consumo, o bien cuando no haya en el mercado nacional existencia suficiente de esas mercancías". Y agrega la citada Ley

en su artículo 5º que esas personas "gozarán además, de las exenciones o reducciones que señale la Secretaría de Hacienda, dentro de los siguientes impuestos: I.—Sobre la Renta en Cédula I. II.—Del Timbre. III.—Contribución Federal. IV.—10% adicional sobre el Timbre". Cabe hacer notar que de estos impuestos, el del Timbre ha sido substituido por el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; que la Contribución Federal a que se refiere esta Ley ha sido derogada en 31 de diciembre de 1947, y que el de sobre la Renta ha sido reducida la exención correspondiente en un 50% para todas las industrias nuevas o necesarias, según aviso publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 16 de noviembre de 1949.

El cómputo del plazo durante el cual se goza la exención, se hace a partir de dos fechas distintas de acuerdo con la actividad realizada en las mismas. Así, para los impuestos relativos a la importación se empieza a contar desde el día en que se hizo la primera importación; y para los otros impuestos, a partir de la iniciación de las actividades de producción de las industrias de que se trata. La fecha para iniciar aquellas se estatuye en la autorización por la cual se exime del pago de impuestos; en cambio la importación puede realizarse antes de obtener aquélla, pero se debe encontrar en trámite y además garantizarse el pago de los impuestos de importación por medio de depósito o fianza, a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Cuando se ha hecho la declaratoria de exención se cancelará la fianza o se devolverá el depósito; pero cuando solamente se han reducido el monto de los impuestos a pagar, entonces subsistirá la garantía hasta en tanto no se cubran los impuestos causados; el plazo para hacer esto, es de diez días a partir de la fecha en que se haga el requerimiento de pago. Lo mismo sucede cuando no se ha otorgado la franquicia. El incumplimiento de la obligación tributaria tiene como consecuencia que se haga efectiva la garantía. (Art. 7º)

En realidad, se trata de dos plazos distintos por la estrecha relación que guardan con la actividad realizada y con los impuestos que la gravan. Así, la exención o reducción de los impuestos sobre la importación solamente se conceden en caso de ser indispensable que se importen artículos para el funcionamiento de las industrias y que no se produzcan en el país o que su producción sea insuficiente; pero esto puede ser factible en un momento, dejando de ser en otro, porque se produzcan en el país dichos artículos y en cantidad suficiente, con lo cual el término que se concedió para gozar de la franquicia queda sin efecto por lo que hace al tiempo que falta para que se cumpla. Por otra parte, dados los diversos artículos que una industria necesita adquirir en el extranjero para funcionar adecuadamente, y dado que la introducción de aquéllos está gravado individualmente y como algunos de esos artículos serán producidos por otras industrias nacionales en un

plazo previsto manifestado por éstas a la Secretaría de la Economía Nacional y a la de Hacienda y Crédito Público, entonces el término de vigencia de la exención o reducción de los impuestos de importación sobre artículos indispensables para que la industria eximida fabrique sus productos, se precisa en relación al plazo de producción de las otras industrias nacionales, de modo tal que en este campo habrá distintos plazos. Estos se fijan así como las franquicias en el acto administrativo por el cual se concede la exención, o sea, la autorización.

En cambio el plazo de exención de los otros impuestos, no está sujeto a contingencias, es rígido. Esto nos indica que los términos que estatuye el numeral 6º de la Ley de referencia, sólo son aplicables a los últimos impuestos en toda su extensión, siempre y cuando se trate de industrias primeramente favorecidas dentro de su especie; de lo contrario, tales términos se reducirán al tiempo que falte para que se cumpla el de aquéllas.

La naturaleza de la autorización es la de un acto condición en virtud de que es la condición necesaria para que se aplique a un caso concreto la situación jurídica general estatuida por la Ley de Industrias de Transformación, o sea, la autorización es la *conditio sine quau non* para gozar de las franquicias que otorga dicha Ley.

Corresponde a la Secretaría de la Economía Nacional conocer en primer término, la solicitud que presente una industria con el objeto de acogerse a los beneficios de la Ley, y determinar, previa la opinión de la Hacienda y Crédito Público, en materia fiscal, si es procedente la solicitud o no. El estudio de ésta, pues, es competencia de la primera Secretaría citada; lo mismo que resolver en definitiva sobre la solicitud presentada, previa la opinión de la segunda Secretaría (Arts. 3º, fracción II, 12 y 16).

Es competente en forma exclusiva para determinar los objetos —especie, cantidad y calidad— que una industria necesita adquirir en el extranjero para desarrollar su actividad. (art. 16) Y también para comprobar que se ha realizado la condición resolutoria de las franquicias a la importación, prevista en la Ley. (Art. 10) La resolución en ambos casos se las comunicará a la Secretaría de Hacienda, para que ésta autorice las importaciones libres de impuestos dentro de los plazos que se fijan o para que se cancelen las franquicias otorgadas.

La Secretaría de Hacienda es competente en forma exclusiva para otorgar las exenciones de que habla el artículo 5º; esto porque corresponde en forma inmediata a la materia de que se ocupa. Sin embargo, esta competencia está sujeta a la resolución de que procede una solicitud.

La declaración de que una industria es nueva o necesaria y la exención o reducción de impuestos que implica tal declaración, debe hacerse conjuntamente por ambas Secretarías. En cambio en el Capítulo

El derogado, la declaratoria de que una industria era nueva o necesaria, era facultad exclusiva de la Secretaría de la Economía Nacional. Eran tan amplias las facultades que este Capítulo otorgaba a esta Secretaría que la de Hacienda estaba reducida a ejecutar las determinaciones de la citada en primer término. La vigente Ley, salvo las facultades exclusivas reseñadas, ordena que ambas Secretarías deben proceder de común acuerdo en todo lo que se refiere a la declaratoria de referencia.

La Ley prevee que se pueda declarar a una industria como nueva o necesaria, sin serlo. Como en este caso se perjudicarían los industriales que se dedican a fabricar los mismo productos que pretensa industria nueva o necesaria dice elaborar por primera vez o que con necesarios, la Ley en su artículo 15 establece un procedimiento especial para objetar la declaratoria de exención de impuestos, dentro del término de treinta días a partir de la publicación de aquélla. Tal impugnación está a cargo de los industriales perjudicados; la razón de ello estriba en que no sería posible la concurrencia en el mercado en igualdad de circunstancias, y a que dichos industriales están en posibilidad de darse cuenta, de modo inmediato, debido a su actividad, si una industria que se ha declarado nueva o necesaria, lo es en efecto. Pero además, debe decirse que el propósito que persigue esta Ley no es crear un privilegio fiscal puesto que se violaría el artículo 28 constitucional y el modo como ha sido interpretado en esta materia, y también el artículo 13 de la Ley Orgánica del Artículo 28 constitucional en materia de Monopolios, así como el principio de justicia que debe ser observado en el reparto de la carga tributaria y en la dispensa de la misma. Pues bien, una declaratoria de la naturaleza apuntada, constituiría un privilegio fiscal, el cual se debe evitar. Por último, las franquicias que implica tal declaratoria serán solamente en beneficio del particular que las ha obtenido, pero no así de la colectividad que se empeña en industrializarse, y que para lograr tal objetivo se sacrifica. Por estas razones, una vez probadas las objeciones, se debe dejar sin efecto la declaratoria de referencia. Así lo prevee la Ley en el artículo citado arriba.

El artículo 20 de la Ley en cuestión dice: "Se faculta al Ejecutivo Federal para dictar las medidas arancelarias que estime necesarias, a fin de fomentar el desarrollo de las industrias nuevas o necesarias a que esta Ley se refiere". Esto revela que el Estado Mexicano comprende que para industrializar al país, es necesario emplear otro medio de intervención en materia económica, o sea el aspecto del intervencionismo estatal denominado proteccionismo, en virtud de que la exención de impuestos como una medida aislada no puede tener por sí sola el efecto de lograr la industrialización del país. Por este motivo siempre debe ir acompañada de medidas arancelarias para proteger el desarrollo de las industrias nuevas o necesarias. Es indispensable la

adopción de esas medidas por países que como el nuestro se empeñan en industrializarse pues de otra manera no lo lograrían. Para darnos cuenta de la razón de lo afirmado, basta referirnos someramente a tres casos que tienen relación con este tema. El primero, se refiere a las materias primas que las industrias de que se trata, necesitan para desarrollar su actividad. Si el Estado permitiera la libre exportación o causando bajos impuestos, de las materias primas indicadas, entonces aquellas personas o se verían obligadas a paralizar sus actividades o comprar las mismas en el extranjero con el consiguiente aumento de costo; lo cual traería como consecuencia el fracaso de la política económica seguida en este campo o imponer un nuevo sacrificio a la colectividad puesto que ello se reflejaría en el aumento de los precios.

El segundo se refiere a que los mismos productos fabricados por las industrias nuevas o necesarias son elaborados por empresas extranjeras y quizá a más bajo costo debido a diversos factores y elementos —mano de obra y materia primas baratas, mejores máquinas y mejor técnica de producción, ayuda del Estado extranjero, etc.—De importarse dichos artículos podrían hacer incosteable la producción nacional de los mismos y por consiguiente provocaría la quiebra, dicha importación, de las industrias nuevas o necesarias o impediría que se desarrollaran.

Y el tercero, se refiere al *dumping*, o sea, la desleal competencia comercial internacional. No obstante que ciertos objetos —que también se fabrican en el país—son producidos con el mismo costo o casi el mismo por empresas extranjeras, éstas con el único fin de desplazar a la producción nacional del mercado, pueden tratar de vender sus mercancías a precios sin competencia en nuestro país. Pues bien, de permitirse esta maniobra, las industrias nuevas o necesarias se verían impedidas para seguir laborando.

En los tres casos a que nos hemos referido, no sólo hay efectos de carácter económico sino también sociales y políticos, lo cual, por lo que nosotros atañe, traería como consecuencia la no adopción de medidas de defensa de la economía nacional, la permanencia en la situación semi-colonial tanto en el aspecto material como en el cultural.

Por último, es necesario insistir sobre la importancia que se debe conceder, al otorgar una exención de impuestos a esta categoría de personas, a los factores económicos, técnicos, geográficos que hacen posible la existencia o viabilidad de una industria, y al "conveniente aseguramiento de la materia prima, combustible, fuerza motriz, maquinaria, dirección técnica, costeabilidad, financiamiento, ubicación, comunicación y mercados" (Art. 12), en virtud de que de no ser así, el sacrificio que se impone la colectividad no puede tener el resultado que de él se espera, ya que fracasaría la industria en cuyo establecimiento no se observaron las prescripciones del artículo citado, o por las circuns-

tancias creadas —principalmente de carácter social— el Estado se veía en la necesidad de seguir ayudando por tiempo indefinido a la industria que eludió sujetarse a lo prescrito y aun a hacerse cargo de sus deudas y financiarla. El Estado debe impedir en este campo el despilbarro del capital nacional y los esfuerzos estériles.

Con respecto a esta categoría de personas, concluimos que la exención que se les acuerda se encuentra justificada por perseguir con ella fines de interés colectivo; y se motiva en la política económica que tiende a la capitalización del país. Sin embargo, dado la dirección del gasto público y sus efectos, así como del proteccionismo y sus efectos que se traduce en el aseguramiento del mercado de las industrias de que se trata, creemos que la Ley de referencia no debe consagrar términos rígidos sino más bien flexibles en el goce de la exención en virtud de que en el tiempo dichas industrias pueden revelar exceso de capacidad contributiva y si a pesar de ello se mantienen las franquicias por no haberse cumplido el plazo de exención, entonces el sacrificio de la colectividad beneficiaria de modo exclusivo a los industriales, lo cual es una verdadera injusticia tributaria. Por otra parte, los términos rígidos pueden ser un serio inconveniente para las industrias que por circunstancias económicas y sociales no hayan podido desarrollarse.

En conclusión, si es cierto que el artículo 28 constitucional prohíbe en forma terminante las exenciones, también lo es que las exigencias y aspiraciones de una nación como la nuestra, impiden que dicha prohibición sea comprendida en los términos que la concibieron los legisladores de 1917. Como lo hemos visto dicha prohibición ha sido adecuada a las nuevas necesidades y a un nuevo sentido de justicia que emergió de la Revolución. México no podía ignorar que las exenciones son medios eficaces y necesarios para ayudar a las clases populares y para crear y fomentar el establecimiento de industrias. Por esto las hemos justificado en el curso de este trabajo.

## CAPITULO SEXTO

### *Los fines de los Impuestos*

La mayoría de los autores, al definir los impuestos, indican explícitamente el fin de ellos, el cual constituye uno de los elementos de la definición que ofrecen. (1) Este fin es el fiscal, o sea, que tanto los impuestos como el producto deben servir para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades colectivas. Incidentalmente hacen referencia a otros fines que por medio de los impuestos y producto puede perseguir y de hecho persigue el Estado. La razón de esto se haya en que esta utilización estatal de los impuestos se ve como algo extraño a ellos, que está fuera de su naturaleza.

En rigor, tales exacciones se encuentran fundamentalmente afectadas a los gastos públicos; este es un hecho que no admite discusión. Sin embargo, dichos gastos se encuentran en estrecha relación con las atribuciones y contenido de las mismas que se le han asignado al Estado o que ha asumido éste, de modo tal que aquel ha establecido o exacciones con fines distintos al puramente fiscal, atendiendo a un sentido de justicia social o buscando determinados efectos económicos, demográficos y de organización social que se consideran beneficiosos para la colectividad.

Esta actividad extra-fiscal del Estado, siempre ha sido vista con muchas prevenciones, si no es que se ha impugnado duramente. Según el criterio de una escuela —la liberal— constituye una verdadera violación a la estrecha vinculación que debe haber entre el gasto público y su instrumento. Desde luego, cabe decir que hay razón para ello en virtud de que los impuestos constituyen una fuerza incontrastable al servicio del gobierno que éste puede utilizar para influir en la modificación de la estructura social y económica de una Nación.

Griziotti dice que respecto a los fines de los impuestos hay tres escuelas, a saber: la escuela liberal manchesteriana, la escuela de la Hacienda Social, y la de la Hacienda Socialista. (2)

La primera sostiene que el impuesto debe ser simplemente un instrumento fiscal; que el Estado debe limitar sus funciones a los gastos, o las necesidades fundamentales, sentidas universalmente por los ciudadanos y satisfechas por el Estado más económicamente que por las

(1) Ver Supra, pág 21 y siguientes.

(2) Principios, etc., pág. 90.

empresas privadas"; y que "los impuestos deben ser reales y proporcionales a la riqueza gravada y no progresivos en relación con los bienes de los contribuyentes". (1)

La segunda afirma que "el impuesto es un medio político y social para corregir la distribución de la riqueza sobre todo la proveniente de coyunturas sociales por el desarrollo de la población, de la potencia del Estado y de la economía nacional". (2)

El fundador de esta escuela es Adolfo Wagner, quien dice que "se puede y aún se debe agregar al punto de vista estrictamente financiero, otro punto de vista: El punto de vista social-político, en virtud del cual el impuesto no solamente es un medio de cubrir los gastos, sino también un medio de corregir las fortunas y las rentas que son producto de la libre concurrencia". Para lograr este efecto preconiza la utilización de los impuestos progresivos. Sobre esta cuestión es de advertirse que en realidad tales ideas, no son modernas. Ya Guicciardini —autor florentino— sostuvo en relación al impuesto denominado *décima scalata*, "que el impuesto progresivo disminuiría las desigualdades de fortuna e impediría la acumulación exagerada de riquezas". Y "el movimiento jacobino consiguió hacer triunfar un impuesto progresivo, y para Babeuf este impuesto —además de la división de la tierra y de los impuestos suntuarios— era el mejor procedimiento para poner un paliativo, sin cortar las raíces de la injusticia social". (3)

La tercera es la que sostienen, con diversas bases, entre otros autores, Henry George y Eugenio Rignano. El primer autor se hizo célebre con la publicación en el año de 1879, de su libro "Progreso y Miseria". Este autor al darse cuenta de las grandes diferencias económicas que existían entre la población de su época, dijo que el progreso y la miseria caminaban de la mano. Tales diferencias, según él, eran consecuencia de la propiedad privada de la tierra y de las plusvalías inmediatas que se obtenían de dicha propiedad, ya que esas son producto de las coyunturas sociales que aumentan el valor de la tierra, sin que el propietario de la misma haya hecho nada para lograrlo. Y desde luego, condena dicha propiedad en virtud de que la tierra es independiente del hombre y éste individualmente, no puede reclamar un derecho de propiedad sobre la tierra, ya que a todos los hombres pertenece el derecho de usarla. Lo que se puede reivindicar como propio, es el producto de nuestro trabajo y desde luego, la tierra no lo es; ésta es creación de Dios. Esto lo lleva a separar las mejoras del suelo desnudo. El valor de éste y su incremento, es más bien producto de las coyunturas sociales que de la labor individual, por este motivo "debe retor-

---

(1) *Ibidem*.

(2) *Ibidem*.

(3) Guillermo Ahumada: Tratado de Finanzas Públicas. Pág. 228, Tomo I.

nar por vía de impuesto —impuesto único sobre la renta del suelo—, a la comunidad. El problema social creé solucionarlo con este instrumento fiscal y piensa, "que se resolvería la cuestión obrera, desaparecería la pobreza involuntaria, se elevarían los salarios en todas las profesiones hasta la concurrencia del producto integral del trabajo, la super-producción se haría imposible por la satisfacción de las necesidades humanas, se transformarían las invenciones, que ahorran trabajo, en beneficio general, la producción se intensificaría en forma intensa y la distribución sería tan justa que todos gozarían de confort y descanso, participando de las ventajas de una civilización progresiva". (1) Cabe hacer notar que el impuesto único preconizado por Henry George, no era una novedad en su época; desde antiguo diversos autores se pronunciaron por su establecimiento, diciendo que era justo y económico. La escuela fisiocrática preconizó un impuesto único sobre el producto neto de la agricultura —ésta constituía para dicha escuela la fuente de toda riqueza—. Es conocidísimo el cuento titulado "El Hombre de los Cuarenta Escudos" de quien es autor Voltaire y por el cual éste ataca a los fisiócratas y la teoría del impuesto único. Si es cierto que ésta forma parte esencial de la doctrina de George, también lo es que lo relevante de aquella es su eminente sentido reformador, de hacer desaparecer la injusticia social proveniente del acaparamiento de la tierra y de las plusvalías inmerecidas.

Rignano en su obra "Di un socialismo in accordo colla dottrina economica liberale", publicada en 1901, elabora un plan, con el propósito de "cambiar la organización económica por un nuevo recurso en el campo del impuesto sobre herencias. Su característica principal no es su alta tasa sino la diferenciación entre la riqueza heredada y la conseguida por el ahorro propio, o entre la propiedad de nueva o vieja cepa. Con objeto de mantener un incentivo para la formación del capital, y para estimular la frugalidad, la riqueza adquirida por el esfuerzo y el ahorro del testador, está sujeta solamente al anterior y modesto impuesto sobre la herencia. De cualquier modo, el patrimonio o una porción de él, legada por el hijo al nieto, es reducida a la mitad, un 50% se le paga al gobierno. Finalmente si el nieto, a su muerte, todavía posee algo de ella, no puede disponer a su antojo para dejarla a sus hijos o a cualquier otro heredero o beneficiario; porque, ahora, el gobierno es ya titular del derecho de reclamar para sí el 100%. En otras palabras, la tarifa del impuesto sube rápidamente con la edad relativa de la heredad. A la tercera transmisión el impuesto es equivalente a la confiscación.... Según Rignano, este es "el único medio

---

(1) Tom. de Guillermo Ahumada: Tratado de Finanzas Públicas.

de realizar una efectiva y gradual nacionalización del capital privado; sin afectar el delicado mecanismo de la producción económica". (1)

La doctrina liberal ha sido rechazada; esta afirmación no creemos que la invalide el hecho de que el producto de los impuestos sirva principalmente para cubrir los gastos públicos y que para ese objeto sean aquéllos establecidos. Este es un mero hecho que simplemente se constata. Empero, también lo es la utilización del recurso con fines distintos al fiscal.

Las necesidades sociales, cambiantes en el tiempo y en el espacio, por su propia naturaleza, y un nuevo criterio de justicia que emergió a partir del último cuarto del siglo pasado, hizo que la tímida intervención del Estado en la vida económica no solo cobrara acento y dirección definida sino que se justificase, siendo una de sus manifestaciones las finanzas extrafiscales, utilizando el instrumento del gasto público y éste mismo para tratar de corregir las consecuencias sociales y económicas de la libre competencia. Y no cabe duda que por lo que hace al instrumento, Wagner y George tuvieron grande influencia. Es innegable que la necesidad económica de los Estados hizo imprescindible el establecimiento de los impuestos progresivos; empero, también lo es que en dicho establecimiento, más bien, en el sentido y justificación del mismo, influyó la posición socio-política de Wagner. Otro tanto se puede decir respecto a la posición de George, a pesar que el medio que él propuso para lograr que desaparecieran las irritantes e injustas diferencias sociales y económicas ni con mucho es el más adecuado; lo mismo se puede decir desde el punto de vista fiscal. Para evitar las plusvalías inmerecidas que George atacó, se han empleado múltiples impuestos y se ha elevado la tasa de los mismos.

Todo esto implica una nueva concepción del Estado y de sus atribuciones. A ambas cuestiones nos hemos referido con anterioridad, por ello sólo agregamos, en relación al tema que nos ocupa, que "no se ve porque el Estado, en principio, no podría servirse de esta fuerza —la impositiva— en un objeto social o económico dado y por qué, entre los modos posibles de intervención del Estado, el modo de intervención por la vía fiscal la estaría especialmente negado". (2)

El hecho histórico observable es que ni antes ni ahora los impuestos han estado adscriptos radicalmente al gasto público; han sido utilizados y lo son actualmente para alcanzar fines económicos y sociales diversos, concretos, y cambiantes según las necesidades y la época.

Es tal la amplitud de la política extrafiscal en nuestros días que un

---

(1) Fritz Karl Mann: La Sociología del Impuesto. Revista Mex. de Sociología. Año V —1943—; Núm. 4, págs. 539 y 540.

(2) Egdarg Allix: Ciencas des Finances..

autor, Fritz Karl Mann, no ha vacilado en señalar "dos cambios fundamentales en el concepto de los impuestos". (1) Según él, el primer cambio consistió en considerarlos como permanentes con su anejo puramente fiscal; el segundo, que es contemporáneo, consiste en su gradual movimiento hacia fines extrafiscales; afirma que "sus funciones fiscales se han ido transformando en una función de control social". (2) Es importante indicar que este desplazamiento ha sido motivado por el problema social contemporáneo, por consideraciones de política nacional, económicas, demográficas y de organización social.

El citado autor se refiere concretamente a "tres formas de control social ejercidas por el impuesto: 1º Corrección del comportamiento socialmente indeseable de los hombres; 2º reajuste del poder económico entre grupos y clases sociales; y 3º combate de los abusos sociales del capitalismo y facilidad de transición para otro orden económico". (3)

Su punto de partida es la tesis que afirma que el impuesto entraña un sacrificio, lo cual para él explica porque "puede ser utilizado como excelente disuasivo de una conducta humana indeseable". (4) así como para fomentar otra que se considera apropiada; lo primero porque se grava y lo segundo porque se reduce el impuesto y aun se exime y subsidia. Esto se ha hecho desde antiguo por consideraciones de tipo demográfico; sobre este particular cabe mencionar la *Lex Julia et Papia Poppaea* de tiempos del Emperador Augusto, y últimamente la política fascista y nazi para aumentar la población o al menos para refrenar la disminución de la misma. El procedimiento seguido para conseguir esos objetivos es el de gravar más fuerte a los solteros —dentro de dos edades determinadas— que a los casados y aun concediendo subsidios a los que entre éstos tienen cierto número de hijos; también lo es un impuesto que tienen que pagar los solteros; el producto de dicho impuesto se le destina en ocasiones a un fin especial: para subsidios o cajas de préstamo para los casados.

También se ha utilizado con fines de educación económica y política. En este campo se ha llegado a emplear el impuesto con drástico sentido punitivo en contra de los individuos, generalmente productores, que no pertenecen a una determinada organización o corporación de productores en determinada rama económica, para obligarlos a asociarse; o en contra de aquéllos otros individuos no conformes con el régimen social establecido, y cuya actividad constituye prácticamente un sabotaje, para obligarlos a cambiar su conducta negativa por una

(1) *La Sociología del Impuesto*. Rev. Mex. de Soc., etc., pág. 520.

(2) *Op. cit.*, pág. 530.

(3) *Ibidem.*

(4) *Ibidem.*

de carácter colaboracionista. Pero en general, en la primera forma de control social, "el impuesto educativo" tiene su mayor aplicación "en el área de consunción individual". Casos de estos los tenemos en los impuestos sobre las bebidas alcohólicas, sobre el consumo de artículos que se consideran de lujo, sobre el juego, sobre determinados productos con el fin de disminuir su consumo y con el fin de proteger a otros que se consideran mejores y a la clase social que se dedica a producirlos, etc.

Se debe hacer notar que aun cuando en ocasiones exista un producto de dichos impuestos para el Estado, como la mayoría de las veces lo que se persigue con ellos no es un fin fiscal sino extrafiscal, su rendimiento no interesa; aunque puede existir una combinación entre ambos fines —un ejemplo de esto lo tenemos en el impuesto que en México pesa sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol—. Se trata, pues, con esta actividad extrafiscal del Estado de reprimir una conducta o un consumo que se considera indeseable, o de estimularla en caso contrario. El citado autor dice "que la función fiscal de elevar los impuestos —o también de establecerlos, agregamos— no sólo ha sido subordinado a un fin social, sino que está en contraste con el mismo". (1) Esto lo lleva a afirmar que existe "una sociedad leonina entre los fines fiscal y social. De manera que el mal resultado financiero de tales impuestos, debe tomarse como muestra de su éxito educativo". (2)

Sobre la segunda forma de control social por medio del impuesto, nos dice que éste ha sido utilizado para readaptar el "poder económico entre las diversas clases sociales". Esta readaptación se puede dirigir la ampliación o a la disminución de la "distancia económica entre las clases gobernantes y los grupos dominados". (3) Respecto a lo primero dice que "en todos los periodos de la historia, la clase gobernante ha hecho uso del derecho de impuestos para aumentar su propio bienestar y para fortalecer su posición económica". (4) Como ejemplo de esto basta mencionar el sistema tributario feudal, y el vigente durante el ascenso de la burguesía al poder y poco antes de que llegara a su apogeo el liberalismo.

Respecto a lo segundo dice que "es rasgo notable de la moderna historia social el que esta tendencia del periodo feudal —y también del que señalamos arriba— haya sido invertida en la mayoría de las na-

---

(1) Op. cit., pág. 533.

(2) Op. cit., pág. 534.

(3) Ibidem.

(4) Ibidem.

ciones". (1) Las circunstancias que hicieron posible tal inversión las hemos reseñado con anterioridad, y una de sus manifestaciones son los impuestos progresivos. El citado autor dice acerca de los sistemas que tienen como base exclusiva esa clase de impuestos, que "ha demostrado ser un eficiente plan para nivelar las diferencias existentes entre los impuestos y la riqueza social, en otras palabras, para disminuir la distancia económica entre las clases". (2)

Con relación a este punto también debe mencionarse el esquema de "embargo del capital", el cual tuvo su origen en las consecuencias económico-sociales y financieras de la primera guerra mundial. Con dicho esquema se trataba de redimir la deuda pública y nivelar la riqueza colectiva, lo cual no se logró.

Esta política extrafiscal dirigida a disminuir la distancia económica entre las clases se ha intensificado "por cambios en la estructura social de los gastos públicos". Se trata de la regresión en los gastos públicos.

Sigue diciendo el autor de referencia que "la política del impuesto de la Rusia Soviética es pasmosamente rica en este tipo de control social —el segundo—. Desde el punto de vista bolchevique, el principio de capacidad sujeta a impuesto necesita una nueva definición; se refiere no solamente al ingreso neto, a la fortuna neta, a la consunción o al impuesto subjetivo con el que se obliga al contribuyente, sino además a un criterio de clase. Para formularla brevemente, mientras más remoto es el estado social de un individuo del modelo del genuino trabajador proletario, es más alta su capacidad sujeta a impuesto". (3)

La tercera forma de control social por medio de los impuestos que señala Karl Mann, se manifiesta en impuestos en contra de la formación de los monopolios y para terminar con éstos; aunque puede suceder que se empleen buscando el efecto contrario, cosa que sucedió principalmente en Alemania, en la cual la política económica tendía a la formación de *cartells* y *trust* con el objeto de controlar más eficazmente la economía nacional. Por otra parte, también se trata de evitar efectos indeseables de la economía capitalista.

Sobre la utilización revolucionaria de los impuestos, o sea, con el fin de cambiar la estructura económico-social, Karl Mann se muestra escéptico, y con razón. Nosotros pensamos con dicho autor, sobre esta cuestión, que solo en el caso de que hubiesen siempre superávits constantes en el presupuesto destinado a satisfacer las necesidades colectivas, quizá podría convertirse el impuesto en una arma eficaz para el tránsito de un sistema capitalista hacia uno socialista.

(1) Ibidem.

(2) Op. cit., págs. 534.

(3) Op. cit., págs. 535 y 536.

El dice que el plan de Henry George "no dañaría la base del sistema capitalista". (1) Y sobre el de Eugenio Rignano, francamente declara que es ingenuo y casi lo califica de oportunista.

Independientemente de que se esté o no de acuerdo con las ideas de Fritz Karl Mann, lo relevante de su estudio se halla en que expone claramente la asombrosa y extensa actividad extrafiscal del Estado en relación a sólo tres tipos de control social.

En rigor, el problema de la actividad extrafiscal del Estado es el mismo que el referente al intervencionismo; la discusión no debe versar sobre si el impuesto solo debe tener un fin, el fiscal, o si se puede y debe perseguir por medio de él otros fines, sino de señalar los límites a la actividad extrafiscal, lo cual, en realidad, incide substancialmente con el problema de los límites del intervencionismo.

*Referencias a nuestra Legislación.*—También el punto de partida en este tema lo constituye el artículo 31, fracción IV, constitucional. Dicho artículo dice que se debe contribuir para cubrir los gastos públicos de las entidades públicas, en las cuales se resida. En virtud de esto bien se puede decir que todo impuesto que no tenga un fin fiscal, está terminantemente prohibido por la Constitución. Empero; el Estado Mexicano ha establecido impuestos persiguiendo con ellos objetivos sociales y económicos, lo cual da lugar a pensar que su conducta a este respecto se halla en contraposición a la norma que lo rige. Lo mismo sucede por cuanto a la aplicación del producto de los impuestos a un fin especial.

Sin embargo La Suprema Corte de Justicia ha dicho en diversas ejecutorias que tal actividad estatal no es contraria a la Constitución. Así, ha expresado que "es admitido en el moderno derecho administrativo, que el impuesto tiene frecuentemente una doble finalidad, una mediata e inmediata la otra; la primera, constituir fuentes de ingreso para los gastos públicos, y la segunda, la protección de ciertas y determinadas industrias, la división de las grandes propiedades, etc.; y aun cuando el fin inmediato es lo que caracteriza esencialmente al tributo, ello no implica que ésta sea su única finalidad". (2) Y también que "es indudable que el artículo 31 constitucional tiende a que la creación de los impuestos no vaya en forma inequitativa, más allá de las posibilidades de los contribuyentes, y que no tengan otra aplicación que la de los gastos públicos, pero también es evidente que el legislador, al ocuparse de fijar los impuestos, no es posible que sólo atienda a que el monto de éstos baste para cubrir aquellos gastos, sino que le es indispensable hacer un estudio profundo de los valores que deban ser gravados y de las diferentes actividades industriales que

(1) Op. cit., pág. 539.

(2) Tomo XLIV, pág. 1457.

puedan quedar sujetas al pago de un tributo, de tal manera que la creación del mismo sea compatible y hasta ayude al bienestar de la sociedad y no contribuya a la ruina o al entorpecimiento de algunas fuentes de riqueza pública. Por tanto si el principal propósito de un decreto, al crear un impuesto sobre diversos productos agrícolas, es el de fomentar la formación de asociaciones de tal especie, que se constituirán en beneficio de la colectividad, sin duda alguna que no pueden ser más legítimos los propósitos del Legislador, y tal decreto no es anticonstitucional". (1) Asimismo ha dicho que "un impuesto no deja de ser proporcional y equitativo, sólo porque se ayude fiscalmente a una clase determinada de individuos o a ciertas actividades industriales y en igual forma a todos los que se encuentren en idénticas circunstancias". (2)

De este modo, pues, nuestro máximo tribunal no sólo recoge las doctrinas que preconizan la utilización extrafiscal del impuesto sino que declara que es constitucional dicha utilización, siempre y cuando se trate de conseguir determinados objetivos sociales y económicos de carácter plenamente colectivo. Por otra parte, dichas doctrinas no se recogen en toda su extensión, sino con ciertos límites que son precisamente los que establece en forma implícita nuestra estructura social y económica; pero además, siempre constituirá un freno la limitación expresa que establece la Constitución, así como aquellas otras normas de la misma que consagran la propiedad privada y la forma de utilizarla y la libre actividad individual.

Es difícil establecer límites en forma concreta a la utilización extrafiscal de los impuestos. Se trata de algo histórico y por ende contingente. Cada época preconiza determinada forma esencial de utilizar los impuestos así como la cuota de éstos, lo cual siempre está en concordancia con la concepción del Estado y de los fines que éste debe perseguir. De modo tal que los límites se encuentran en consonancia a una época y país concretos. Empero, en términos generales, se puede decir que el problema financiero del Estado impone por sí mismo un límite, o sea, la necesidad de que el Estado tenga a su disposición los recursos económicos indispensables para hacer frente a las necesidades colectivas. Por otra parte, en cada legislación se hallan ya expresos, ya implícitos, límites a la actividad extrafiscal. Por lo que toca a nuestro derecho, se pueden citar, a parte del artículo constitucional al cual hicimos referencia más arriba, otros preceptos del mismo orden jurídico como son el 4º, 5º, 22, 27º 65 frac. II, 73 frac. VII. También puede constituir un límite a una excesiva política extrafiscal, la función jurisdiccional de la Corte —en los Estados Unidos de Norteamérica,

---

(1) Tomo LIV, pág. 1162.

(2) Tomo LIV, pág. 8.

fué un factor importante para impedir que se realizasen todos los efectos de una política conocida con el nombre de "New Deal".

Por último, toda política fiscal debe tomar en cuenta la riqueza nacional e individual, para que pueda tener un resultado favorable; de no hacerse así no sólo no se obtienen los recursos indispensables para hacer frente a los gastos públicos sino que se arruina innecesariamente las fuentes de donde proviene el recurso.

El licenciado Ernesto Flores Zavala distingue "con referencia a los fines, los siguientes casos: 1º—Impuestos con fines exclusivamente fiscales... 2º—Impuestos que tienen fines fiscales en cuanto a su establecimiento, pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales... 3º—Impuestos que persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo... 4.—Impuestos que sólo persiguen fines extrafiscales". (1)

Con respecto al primero dice que es la regla general. Sobre el segundo, que se presenta cuando el rendimiento de un impuesto no se aplica a los gastos generales del Estado, sino a uno especial. En principio tal aplicación está prohibida. Empero, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación permite en ciertos casos que un ingreso federal se destine a un objetivo especial. Tal artículo dice: "Sólo podrá afectarse un ingreso federal a un fin especial, en los casos siguientes: I.—Cuando la afectación corresponda a participaciones concedidas a Estados, Territorios Federales, Municipios o al Distrito Federal en ingresos federales. II.—Cuando la afectación constituya una garantía de empréstitos concertados sobre el crédito de la nación. III.—Cuando la afectación tenga por objeto la constitución del patrimonio propio de los organismos públicos o corresponda a subsidios que se otorguen a empresas privadas, con directa intervención oficial, que se organicen de acuerdo con el Ejecutivo Federal, para regular o desarrollar actividades comerciales, industriales o agrícolas que a juicio del mismo Ejecutivo afecten la economía del país. IV.—Cuando la afectación tenga por objeto combatir plagas o enfermedades que amenazan propagarse en el país, así como cuando se trate de remediar la situación de poblaciones o regiones en caso de calamidad pública. V.—En los demás casos que establezcan las leyes".

Como ejemplos del tercer caso, el citado autor presenta los impuestos sobre bebidas alcohólicas y sobre alcohol, aguardientes, agumiel y productos de su fermentación; los que tienden a redistribuir la riqueza o impedir su acaparamiento por unas cuantas personas, tales como los impuestos sobre Herencias y Legados y Donaciones, en los cuales la tasa puede alcanzar casi los dos tercios del capital; y los aranceles protectores.

---

(1) Elementos de Finanzas, etc., págs. 272 y 273.

Sobre estos últimos cabe decir que el Estado Mexicano se ha servido de ellos para fomentar y proteger la agricultura, industria y comercio nacionales; esto lo ha hecho desde casi a raíz de la Independencia, de modo tal que bien se puede decir que su uso es ya tradicional. No se puede decir otro tanto de los demás impuestos mencionados "en el Considerando Primero del Decreto de 1º de enero de 1935, que rebajó las cuotas del impuesto sobre alcoholes desnaturalizados, se dice que: "El Plan Sexenal, consciente de la necesidad de combatir el alcoholismo en la República, en beneficio sobre todo de los trabajadores, establece que la acción hacendaria se hará sentir no sólo directamente, cobrando los impuestos que requiere el sostenimiento del Estado, sino también indirectamente, a través de las influencias impulsora y restrictiva que puede ejercer sobre determinadas actividades, mediante el uso del impuesto con otras finalidades económicas y sociales, como en los casos típicos de los derechos arancelarios proteccionistas y de los impuestos sobre el consumo de bebidas alcohólicas"; y en el Considerando Cuarto, se dice que el impuesto sobre el alcohol desnaturalizado se baja para fomentar la producción y pueda ser empleado en las diversas ramas de la industria". (1)

Dentro del cuarto caso son de mencionarse los mismos aranceles protectores cuando los impuestos que se causan para importar o exportar un producto son tan altos que impiden lo uno o lo otro. También están los impuestos que tienden a evitar una conducta indeseable o a fomentar otra que se considera apropiada en actividades económicas o de organización social.

Concluimos que la interdependencia entre recurso y gasto, no es de la esencia de los impuestos; estos pueden ser utilizados cuando las condiciones sociales lo requieren, dentro de los límites constitucionales, financieros y económico-sociales, para fines distintos al puramente fiscal. Por otra parte, la historia financiera contemporánea es pasmosamente rica en ejemplos sobre la utilización extrafiscal de los impuestos y del producto de los mismos. Las necesidades sociales han empujado en este sentido al Estado, y en ellas encuentra su justificación.

---

(1) Ernesto Flores Zavala: Op. cit., pág. 274.

## CONCLUSIONES

1º—Toda sociedad humana supone de modo necesario la contribución; no ha habido ni habrá sociedad alguna, en la cual los individuos que la integran dejen de contribuir de alguna manera al sostenimiento de ella y para que la misma persiga los fines generales que surgen en cada etapa histórica.

2º—Jamás ha sido la contribución un don gracioso ni producto de un contrato, tampoco se ha dejado su aportación a la voluntad de los particulares, sino que, en virtud de ser un medio indispensable para satisfacer las necesidades colectivas, siempre se ha impuesto y exigido en forma coactiva por el organismo de decisión y mando de la sociedad.

3º—En sus líneas fundamentales, los sistemas impositivos modernos tienen como antecedente inmediato las ideas y situaciones materiales que se dan a partir del Renacimiento. Y como antecedente mediato, las luchas que libraron las ciudades y villas medioevales para substraerse al dominio feudal; la administración y organización de la finanzas municipales, es un dato muy importante para la configuración de los posteriores sistemas impositivos nacionales.

4º—Capítulo aparte merece la Revolución Francesa, quien terminó definitivamente con la práctica fiscal y contributiva del feudalismo.

5º—La concepción contemporánea del impuesto surge, pues, de los antecedentes indicados, y adquiere la significación —aunque parezca un tanto cuanto paradójico— en un proceso dialéctico sobre la libertad y la justicia, de ser una prestación de carácter obligatorio que el Estado, como personificación de la sociedad, exige coactivamente y determina unilateralmente, de los particulares sin que éstos perciban en cambio nada especial.

6º—Problema fundamental de la contribución es su reparto equitativo entre la población sometida a la soberanía tributaria. Tal reparto, generalmente se ha hecho de acuerdo con los intereses de la clase social que detenta el poder o que de alguna manera influye en él.

Sobre dicho problema, en tiempo relativamente reciente, Adam Smith formuló su célebre regla de justicia o de la facultad, la cual en sus líneas fundamentales, cuando menos, se sigue observando por los Estados Democráticos contemporáneos. El clima que la hizo posible fué formado por las ideas liberales de la burguesía occidental —prin-

cialmente la inglesa— y el pujante desarrollo del capitalismo, el cual es concomitante a aquéllas, y ambos guardan entre sí una estrecha relación, a grado tal que son inexplicables las unas sin el otro y viceversa.

7º.—Dicha regla de justicia de los impuestos —todos los ciudadanos deben de contribuir de acuerdo con sus facultades al sostenimiento del gobierno— ha sido desarrollada en dos principios; a saber: el de universalidad o generalidad y el de uniformidad o igualdad. Actualmente, ambos se encuentran informados y se explican mediante otro principio que es el de capacidad contributiva el cual en último término se entiende como la aptitud económica que tienen los sometidos a la soberanía tributaria para pagar impuestos. La determinación legal de dicha aptitud es producto de un conjunto de valoraciones objetivas y subjetivas de carácter económico-jurídico-político.

8.—En dicha determinación influyen de manera preponderante una nueva concepción del Estado, las tareas que éste ha asumido o se le han asignado para realizar un sentido de justicia que se halla contrapuesto al del liberalismo; y asimismo el logro de ciertos objetivos económico-políticos nacionales que también son contrarios al liberalismo.

9º.—Ligadas estrechamente al principio de generalidad de los impuestos se hallan las exenciones impositivas que se acuerdan en todos los Estados contemporáneos. Si dicho principio se aplica rigurosamente, las exenciones son violatorias de aquél; no obstante esto, hay exenciones como la del mínimo de subsistencia, concedidas de acuerdo con el principio de capacidad contributiva, que no lo violan; y otras que se motivan y justifican por fines de utilidad general.

10.—Respecto a los fines de los impuestos es de hacer notar que la interdependencia entre recurso y gasto, no es esencial. Actualmente el Estado utiliza el impuesto con fines distintos al puramente fiscal. Sin embargo, esto no quiere decir que por principio, los impuestos no se hallen afectados al gasto público.

11.—El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene la regla de justicia de los impuestos y asimismo sus desarrollos; éstos se encuentran perfectamente diferenciados en dicho artículo y fracción.

Si en un principio se pudo decir que tal precepto se encontraba informado íntegramente por la regla de justicia de Smith, actualmente no se puede decir otro tanto, máxime si tomamos en cuenta la interpretación jurisprudencial del mismo que no ha sido inequívoca y que la legislación tributaria secundaria se halla informada por la moderna

teoría del principio de capacidad contributiva, y asimismo contiene impuestos progresivos.

12.—Por otra parte, el Estado Mexicano acuerda exenciones impositivas en contraposición a lo mandado por el artículo 28 constitucional y a la generalidad de la imposición estatuida por otro precepto del mismo orden jurídico que ya mencionamos arriba.

13.—En México, las exenciones se otorgan por falta de capacidad contributiva y por motivos económico-sociales de carácter nacional. Con ellas se persiguen fines de interés colectivo como lo son el tratar de evitar que una clase social —los trabajadores— caiga por debajo del nivel de vida compatible con una vida civilizada, y promover la capitalización del país

Esto es más que suficiente para justificarlas; y la justicia que entrañan algunas y la necesidad de utilizar otras, ha dado lugar a que el artículo 28 constitucional que las prohíbe, se haya interpretado de tal manera que las permita. Sin embargo, según las reglas de hermenéutica jurídica, no cabe duda que dicho artículo prohíbe de manera terminante las exenciones impositivas, excepción hecha de la que se motiva por la falta de capacidad contributiva, en virtud de que esta no constituye propiamente una exención si se examina desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva.

14.—Otro tanto sucede con la utilización extrafiscal de los impuestos, pues nuestra Constitución en su artículo 31, fracción IV, estatuye la interdependencia entre el recurso y el gasto público. Empero, es ya tradicional la actividad extrafiscal del Estado Mexicano, la cual ha tenido su manifestación más relevante en los aranceles protectores.

# S U M A R I O

## CAPITULO PRIMERO

La Contribución y el Impuesto .....	Pág. 5
-------------------------------------	--------

## CAPITULO SEGUNDO

Antecedentes de los Sistemas Impositivos .....	" 11
--	------

## CAPITULO TERCERO

Definición, Naturaleza y Fundamento del Impuesto .....	" 21
Definición.—Naturaleza del impuesto.—Fundamento del impuesto.	

## CAPITULO CUARTO

Los Principios Teóricos de los Impuestos .....	" 41
--	------

Introducción.—Clima que los hicieron posibles.—Ideas sobre el Estado.—El Mercantilismo.—El ascenso político de la burguesía.—Principio de Justicia o de la Facultad.—Principio de Certidumbre.—Principio de Comodidad.—Principio de Economía.—El Principio de Justicia.—Desarrollo del Principio de Justicia de Adam Smith.—La Generalidad.—Referencias a nuestra Legislación.—Las Exenciones.—La Igualdad o Uniformidad.—Referencias a nuestra Legislación.

## CAPITULO QUINTO

La Exención de Impuestos .....	" 101
--------------------------------	-------

Introducción.—El Liberalismo y el intervencionismo.—Criterio sobre la Exención de Impuestos.—Qué se entiende por Exención La Exención al mínimo de subsistencia.—Otras exenciones.—Referencias a nuestra Legislación.—Prohibición de las exenciones impositivas.—Alcance de la Prohibición.—Exenciones comprendidas.—Interpretación jurisprudencial y legislativa de la prohibición.—Criterios de autores sobre la prohibición.—Motivos de la interpretación alternativa de la prohibición.—Las exenciones como consecuencia de una Ideología política.—Precisión de lo que se debe considerar como exención.—Comentario.—La revocabilidad de las exenciones.—Exenciones en nuestro derecho positivo.

## CAPITULO SEXTO

Los Fines de los Impuestos .....	" 176
----------------------------------	-------

Los fines de los impuestos.—Referencias a nuestra Legislación,

Conclusiones .....	" 185
--------------------	-------