

EMILIO MARGAIN MANAUTOU

LA CONSTITUCION Y  
ALGUNOS ASPECTOS DEL  
DERECHO TRIBUTARIO  
MEXICANO

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SAN LUIS POTOSI

---

MEXICO, 1967

Deseho  
584

LA CONSTITUCION Y ALGUNOS ASPECTOS DEL  
DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

EMILIO MARGAIN MANAUTOU

LA CONSTITUCION Y  
ALGUNOS ASPECTOS DEL  
DERECHO TRIBUTARIO  
MEXICANO



UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SAN LUIS POTOSI

---

MEXICO, 1967

*Editorial Universitaria Potosina*

## INTRODUCCION

*Siempre es fascinante asomarse a la Constitución, aun cuando sea para analizar en forma somera, como en esta ocasión, algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano.*

*El examen de las disposiciones constitucionales que en forma aislada o que en forma conjunta guardan relación o pueden tenerla con la materia tributaria, es labor que nos permite juzgar, desde la cúspide, el sistema impositivo que en México impera, así como las fallas o excesos existentes en el mismo frente a aquéllas.*

*Si el Derecho Tributario se caracteriza por ser la rama del Derecho que, con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía del particular, en bien del interés público deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución misma señale. Rebasar ese límite o marco es convertir lo que es aquiescencia del pueblo, en triste u odiosa obligación.*

*Aun cuando este estudio se verificó bajo la vigencia del Código Fiscal del 30 de diciembre de 1958 y otros ordenamientos derogados por el Código Fiscal del 30 de diciembre de 1966, en vigor desde el 1o. de abril de 1967, se ha procurado actualizarlo con el examen de la*

*Legislación Tributaria Federal en vigor hasta el 15 de abril del presente año.*

*Asimismo, ha resultado interesante el examen de las resoluciones que nuestros tribunales han emitido, en especial las de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en buen número de casos han venido en auxilio de la Hacienda Pública Mexicana, frente a situaciones que no encuentran su respaldo en la Constitución, pero que de no otorgarse originarían graves problemas, lo que debe llevarnos a un exhaustivo examen de esas situaciones con el objeto de que nuestro más alto tribunal no se convierta en un permanente reformador de nuestra Carta Magna.*

*“En efecto, la Suprema Corte, mediante sus decisiones interpretativas de la Constitución, altera constantemente el efecto práctico y la aplicación de la misma. Como lo expresara Woodrow Wilson, la Suprema Corte es «una especie de Convención Constituyente en sesión continua» (1).*

---

(1) Corwin, Edward S. *La Constitución Norteamericana y su actual significado.*

## CAPITULO I

Artículo 1o., en relación con los artículos 4o. y 33.

Artículo 3o., fracción VII.

Artículo 4o., primer párrafo, parte inicial.

Artículo 4o., primer párrafo, parte final, en relación con los artículos 31, fracción IV, y 123, fracción VIII.

Artículo 5o., primer párrafo.

Artículo 8o.

Artículo 9o., primer párrafo, parte inicial.

Artículo 13.

Artículo 13, en relación con el artículo 104.

*Art. 1o.—En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.*

Este precepto consagra la garantía de igualdad, o sea que en México, toda persona o individuo, sin distinción de nacionalidad, religión o color, goza de las garantías que la Constitución Mexicana consigna en sus primeros 29 artículos.

Toda persona o individuo puede dedicarse a la profesión, trabajo o actividad que le acomode, siendo lícitos (Art. 4o.); no ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento (Art. 5o.); no se le podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito (Art. 9o.); no ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales (Art. 13); no ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho (Art. 14, segundo párrafo); etc., por lo tanto, ¿cómo un ordenamiento o precepto tributario, puede violar la garantía establecida en el artículo 1o.?



El Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 10. de abril del presente año, establece en su artículo 85, fracción I, que el contador público que desee dictaminar balances para efectos fiscales, deberá estar registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, para tal efecto, sólo se inscribirá "a las personas de nacionalidad mexicana"... (1).

Tenemos pues que el extranjero que estudia en México la carrera de contador público, conforme a los planes de estudios aprobados por los ordenamientos en vigor, hasta llegar a la titulación, no puede ejercer en toda su extensión su profesión por ser de nacionalidad extranjera, no obstante dedicarse a una actividad que a él le acomoda y es lícita. Como el artículo 1850 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, aplicable en toda la República en materia federal, nos dice que: "es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres" y la Suprema Corte ha sostenido que el Poder Ejecutivo puede reglamentar las garantías constitucionales cuando se estime que el ejercicio de ese derecho es perjudicial a los intereses de la sociedad, ¿qué podemos sostener que el extranjero que estudia y se titula de Contador Público en México, no puede dictaminar para efectos fiscales porque eso va contra las leyes de orden público o es perjudicial a los intereses de la sociedad?

La determinación del concepto orden público, tanto por la doctrina, como por la legislación y la jurisprudencia, no es clara y precisa. En efecto, se sostiene que la noción de orden público "depende exclusivamente de la voluntad del Estado" (2); "es de los más oscuros del Derecho Internacional Privado" (3); se identifica con las "normas de derecho público" (4); sólo es posible enunciar las "hipótesis legales

---

(1) Su antecedente es el artículo 60., fracción I del Decreto Presidencial que crea la Auditoría Fiscal Federal, expedido el 21 de abril de 1959, en vigor hasta el 31 de marzo del presente año.

(2) Mancini, citado en la obra *Dos Estudios Jurídicos* de I. Burgoa, p. 66.

(3) Pillet y Niboyet, *Idem*, p. 65.

(4) Weiss y Fiore, *Idem*, p. 69.

de orden público pues lo ostenta toda norma jurídica que persigue cualquiera de estas finalidades: la cosa pública, es decir, la seguridad interior y exterior del Estado, la conservación de la actual forma de gobierno, la tranquilidad del país, su organización administrativa, la tutela de las buenas costumbres o los principios tradicionales de la moral, la protección a los derechos individuales a la vida, a la salud, a los bienes, al pensamiento, al trabajo”, etc. (5). En ninguna de estas ideas o en las hipótesis que se señalan por la doctrina, podemos considerar que encaja el dictamen para efectos fiscales que formule un contador público extranjero titulado en México.

Además, como el dictamen que el contador público expide para efectos fiscales, no tiene fe pública sino sólo la presunción de que su elaboración se ha ajustado a la técnica contable y a la ética profesional en virtud de estar expedido por una persona autorizada para ejercer la profesión de contador público, concluimos que la fracción I del artículo 85 del nuevo Código Fiscal de la Federación, viola, en perjuicio del contador público extranjero que estudia y se titula en México, la garantía que contiene el artículo constitucional que se comenta, ya que el artículo 4o. del mismo ordenamiento establece la garantía de que todo individuo puede dedicarse a la actividad que mejor le plazca, siendo lícita.

Confirma lo expuesto, el artículo 33 de la Constitución al decirnos que los extranjeros tienen derecho a las garantías que otorga el Capítulo I, Título Primero de la presente Constitución.

Un problema similar fue planteado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con motivo de lo establecido por la Ley General de Profesiones, reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. de la Constitución, de que el registro de un título sólo procede, entre otros casos, si el profesional es de nacionalidad mexicana, quien a través de su Sala Administrativa estableció la jurisprudencia que en seguida se cita y que

---

(5) Valery, p. 68.

ha reiterado en cuantos casos similares se le han sometido a su consideración. Dicha jurisprudencia nos dice:

*Ejercicio Profesional del Extranjero Titulado en México.—Los artículos 1o. y 33 Constitucionales, dan derecho a los extranjeros a disfrutar de las garantías que otorga la misma Constitución, entre las que se hallan las del artículo 4o., por lo que la restricción que establecen los artículos 15, 18 y demás relativos de la Ley de Profesiones de 30 de diciembre de 1944, reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. de la Carta Fundamental están en abierta pugna con las disposiciones constitucionales citadas, que garantizan a todos los habitantes del país la libertad, en el ejercicio profesional.*  
(6).

---

(6) Tesis 825 visible en la p. 1504 del Tomo de Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1917 a 1954.

Art. 3o.—...

VII.—*Toda la educación que el Estado imparta será gratuita;*

...

El precepto antes transcrito señala como garantía que la educación oficial será gratuita; pero ¿cuál es el alcance de esta garantía? Hay un impuesto que todos conocemos del 1% para la educación superior. ¿No está este gravamen contradiciendo a esta garantía? ¿Qué clase de prohibición es la que consigna el artículo 3o. en su fracción VII? ¿Será una prohibición contra contribuciones o aportaciones directas? o sea, no exigir cuota de inscripción o colegiatura mensual en las escuelas del Gobierno; o no exigir a los alumnos precio por los instrumentos o libros que el Estado produce o edita (libro de texto gratuito), porque en los tres casos habría una contribución directa con la que el Estado estaría recuperando parte del costo del servicio.

Si a lo anterior agregamos que todos tenemos la obligación de contribuir al gasto público, dentro del cual forma una parte muy importante lo que se destina al renglón de la educación, podemos concluir que si no en forma directa sí en forma indirecta, o sea a través del pago de impuestos generales o especiales, directos o indirectos, todo jefe de familia contribuye, en la medida en que se ve afectado por el sis-

tema impositivo, a satisfacer el gasto que el Estado realiza al impartir la educación en forma gratuita.

Se puede decir que la idea del Constituyente es de que no se establezca un precio por la educación oficial, por raquítico que éste sea, ya que ese precio podría desalentar a los padres de familia de escasos recursos a inscribir a sus hijos en las escuelas oficiales. En efecto, si el Estado exigiese aunque fuese un precio de \$5.00 mensuales de colegiatura, muchos padres de familia retirarían a sus hijos de las escuelas ante la imposibilidad de poder pagar dicha cuota.

Considero que la garantía contenida en la fracción VII del artículo 3o. Constitucional, tiende a asegurar a los habitantes del país que en forma directa no se exigirá que se contribuya al costo de la educación que el Estado imparte.

El impuesto del 1% para la educación superior no viola la garantía prevista en el precepto antes citado, aun cuando sí es criticable su existencia, ya que no es a través de impuestos especiales, afectados a fines específicos, como debe buscarse una mayor contribución a gastos determinados, pues para ello existe todo un sistema impositivo que debe soportar un aumento en las tasas existentes o creación de gravámenes afectando a fuentes aún no gravadas.

*Art. 4o.—A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos.*

La parte inicial del primer párrafo consagra la garantía de libertad de trabajo, pues todo habitante de la República puede dedicarse a la actividad que mejor le plazca si ella es lícita.

Ya hemos visto que por ilícito se entiende lo “que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres”.

Examinando nuestra legislación tributaria y en especial el nuevo Código Fiscal de la Federación, en su artículo 85, fracción I, tenemos lo siguiente:

Este precepto nos dice que el contador público que desee dictaminar balances para efectos fiscales, deberá estar registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, para tal efecto, sólo se inscribirá “a las personas... que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría;” (1).

---

(1) Su antecedente es el artículo 6o., fracciones II y IV, del Decreto Presidencial expedido el 21 de abril de 1959: precepto en vigor hasta el 31 de marzo del presente año.

El requisito de que se tenga título de contador público parece ser normal, correcto, pero el mismo está restringiendo el ejercicio de una profesión por parte de quien está autorizado por la Ley General de Profesiones, reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. Constitucionales, para ejercer la profesión de Contador Público, aun cuando carece de un título y sólo posee un diploma.

Es de recordarse que al expedirse la Ley antes citada, se reconoció la existencia de un buen número de prácticos o de profesionales que ejercían una profesión sin tener un título, sea porque truncaron sus estudios o porque nunca celebraron su examen profesional. Cuántos hay que no han elaborado su tesis profesional, pero que son más capaces que el titulado.

Si la Ley Reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. Constitucionales autorizó la capacitación de estos profesionales sin título y una vez que ellos satisficieron todas las exigencias de dicha Ley, se les extendió su Cédula de Contador Público equiparándolos, sin ninguna limitación, a aquel que tiene título. ¿Cómo es posible que a través de un ordenamiento expedido por el Poder Reglamentario, se restrinjan los alcances de una ley que reglamenta garantías individuales?

Si la Ley Reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. Constitucionales, no establece como obligatoria la colegiatura, sino potestativa, tenemos que concluir que este requisito de pertenecer a un Colegio de Contadores viene a coartar el ejercicio de una profesión lícita y a limitar lo que una Ley Reglamentaria de garantías constitucionales establece, por lo que se viola la garantía prevista en la parte inicial del artículo 4o. Constitucional.

El artículo 7o. del Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal nos dice, en su primer párrafo, parte inicial, que: "los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de contadores públicos registrados con el objeto de que éstos dictaminen, para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios".

De la lectura de este precepto se observa la imposición de una obligación no prevista en ninguna ley tributaria, difícil de satisfacerse, ya que hay zonas en la República en donde no hay un solo contador público, y, además, onerosa, por los elevados honorarios que hay que cubrir al contador público, que bien puede contribuir a agravar la situación económica del contribuyente.

En efecto, aquella empresa que percibe un ingreso bruto anual de diez millones de pesos en adelante y que está operando con pérdida o sin ella, el obligarla a contratar a un profesional que señalará fuertes honorarios, por lo delicado de la labor a desarrollar o por no residir en la zona, ello vendrá a contribuir a empeorar la situación económica de la misma, o a reducir sus utilidades, por lo que se viola en su perjuicio la garantía de libertad de trabajo consagrada en el artículo 4o. Constitucional.

Quizá debido a estas dos razones, falta de contadores públicos en la provincia y obligación onerosa, fue que se dejó sin efecto, mediante acuerdo interno, lo dispuesto por el artículo 7o. del Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal, obligación que no fue recogida por el nuevo Código Fiscal de la Federación.

De lo expuesto por el artículo 6o. del Decreto Presidencial a que se ha estado haciendo referencia, surge la pregunta siguiente: ¿puede el Poder Ejecutivo reglamentar las garantías individuales?

Al respecto, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su Sala Administrativa, ha sentado la siguiente jurisprudencia:

Reglamentación del artículo 4o. Constitucional. Facultad.—*La facultad para reglamentar el artículo 4o. Constitucional, es exclusiva del Poder Legislativo de los Estados o de la Unión; y la reglamentación que hagan las autoridades administrativas, es anticonstitucional (2).*

---

(2) Semanario Judicial de la Federación, Ap. al T. L. p. 475.



Sin embargo, la Sala Administrativa se ha apartado de su propia jurisprudencia, al sostener que el Poder Ejecutivo sí puede reglamentar las garantías individuales cuando se estime que el ejercicio de ese derecho es perjudicial a los intereses de la sociedad (3).

¿Puede considerarse perjudicial a los intereses de la sociedad mexicana que un contador público no perteneciente a ningún colegio de contadores, dictamine para efectos fiscales, no obstante que los hechos afirmados en los dictámenes que se formulen sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario? Independientemente de lo anterior, lo reglamentado por el artículo 6o. no puede decirse que encaja en el precedente jurisdiccional antes citado.

Quizá por ello el Poder Ejecutivo, autor de la iniciativa del nuevo Código Fiscal de la Federación, corrigió su actuación al aceptar que sea el Poder Legislativo y no él el que reglamente el ejercicio de una profesión para efectos fiscales.

---

(3) *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo XLV, p. 3455. Tomo LXII, p. 3293. Tomo LXIII, p. 3293, citados en la obra *Las Garantías Individuales*, de I. Burgon, p. 192. Ed. 1944.

*Art. 4o.— . . .*

*Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.*

Esta parte final del primer párrafo del artículo 4o. Constitucional, consagra una garantía de seguridad jurídica, al establecerse que a ninguna persona puede despojársele del fruto de su labor, si no es a través de una orden judicial.

De acuerdo con lo anterior ¿los impuestos que gravan el ingreso del asalariado, del trabajador, son inconstitucionales?

En mi opinión, en los artículos 31, fracción IV, y 123 en sus incisos A, fracción VIII y B, fracción VI, Constitucionales, encontramos las excepciones a la regla que se comenta.

En efecto, el artículo 31, en su fracción IV, nos dice que es obligación de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El artículo 123, en sus incisos A, fracción VIII, establece que: "el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o des-

cuento"; y el mismo precepto en su inciso B, fracción VI, que a los trabajadores del Estado, "sólo podrán hacerse retenciones, descuentos, deducciones o embargos al salario, en los casos previstos en las leyes".

De lo anterior, tenemos: hay la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; que quien percibe el salario mínimo no puede ser privado del mismo o parte del mismo, por carecer de capacidad contributiva, y que quien obtiene un ingreso en exceso del salario mínimo está obligado a contribuir al gasto público, si así lo dispone una ley que, como más adelante veremos, debe ser formalmente legislativa.

†

*Art. 5o.—Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 125.*

Este artículo consigna la garantía de libertad de trabajo, al establecerse que nadie puede ser obligado a prestar un servicio sin ser remunerado por él y sin su conformidad.

El Lic. Ignacio Burgoa expresa respecto a esta garantía, que: "El Estado no puede imponer al individuo ninguna labor que no sea retribuida, salvo cuando se trata de las funciones electorales" (1).

Pregunto: ¿y las obligaciones fiscales a cargo de terceros, principalmente las de retención y recaudación? En estas obligaciones se impone a un tercero, sin su consentimiento y sin retribución alguna, la labor de auxiliar al Fisco en el control de determinados tributos; labor que si no se desarrolla correctamente y dentro del término que la ley señala, originará que éste sancione severamente a aquél.

Considero que hay una omisión en la Constitución, pues la misma

---

(1) De *Las Garantías Individuales*, p. 205, Ed. 1944.

debería también consignar como salvedad las obligaciones que deriven de los ordenamientos tributarios. Mientras tanto las obligaciones a cargo de terceros, podemos reputarlas inconstitucionales.

*Art. 8o.—Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.*

*A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.*

Este precepto contiene una garantía de libertad conocida por derecho de petición. Conforme a esta garantía todo habitante del país puede formular peticiones a la Administración Pública, quien tiene la obligación de producir respuesta, siempre y cuando esa instancia o petición se formule por escrito, de una manera pacífica y respetuosa, o sea que a toda instancia debe recaer un acuerdo.

Como la legislación administrativa no ha reglamentado lo relativo al derecho de petición, ante el silencio de la autoridad y al no producirse su respuesta en un plazo prudente, el interesado debe acudir al juicio de amparo para el efecto de que se obligue a la autoridad responsable a dar contestación a la instancia, o sea, que en este supuesto se acude a la autoridad judicial para que ésta obligue al funcionario a emitir el acuerdo correspondiente y, después, si la respuesta

o acuerdo no es favorable, se deberá acudir nuevamente a la autoridad judicial pero ahora impugnando el contenido del acuerdo (1).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su Sala Administrativa, ha establecido la jurisprudencia siguiente:

*Derecho de Petición.—Las garantías del artículo 80. Constitucional tienden a asegurar un proveído sobre lo que se pide y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido* (2).

Sin embargo y en tratándose de la materia tributaria, la garantía del artículo 80. Constitucional se encuentra debidamente reglamentada, visto lo dispuesto por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación (artículo 162 del anterior Código), que expresa:

*Art. 92.—Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en el término que la ley fija o, a falta de término establecido, en noventa días. El silencio de las autoridades fiscales se considerará como resolución negativa cuando no den respuesta en el término que corresponda.*

En relación con este precepto, el Lic. Alfonso Cortina Gutiérrez, uno de los autores de la Ley de Justicia Fiscal y del Código Fiscal de la Federación de 1938, expresó: "Al establecer, siguiendo precedentes

---

(1) Derecho de Petición. Atento lo dispuesto por el artículo 80. de la Constitución, que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un recurso y ningún acuerdo recae a él, se viola la garantía que consagra el citado artículo constitucional.

Quinta Época:

Tomo XLIX, p. 40. González Daniel.

Tomo L, p. 716. Vico López Manuel.

Tomo L, p. 729. Solares María.

Tomo L, p. 1175. La Impulsora, Cía de Bienes y Muebles, S. A.

Tomo L, p. 2009. Blanes López Antonio.

(Visible en la p. 226 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Segunda Sala. 1965).

(2) Apéndice al Tomo L, del Semanario Judicial de la Federación, p. 90.

de legislación extranjera en materia administrativa, que el silencio de la autoridad equivale a una resolución denegatoria de la petición, la Ley de Justicia Fiscal no ha podido desconocer que existe una garantía individual para que en término breve, la autoridad administrativa dé respuesta a la instancia de los particulares; por tal motivo y por no ser posible desconocer esa garantía individual, la existencia de un precepto en la Ley que establezca los efectos ya enunciados de la resolución negativa, no desconoce la posibilidad en que se encuentra el interesado de recurrir en vía de amparo la actitud de la Administración Pública, cuando no da respuesta pronta a la petición; así pues, es preciso dejar definido que el silencio de la autoridad administrativa es una presunción que se establece como un derecho del particular para considerar ficticiamente la resolución de la autoridad como resolución negativa, pero el peticionario puede optar por uno de estos dos caminos: o bien, promover juicio de garantías para el efecto de que la sentencia de amparo obligue a la autoridad a contestar, o bien, si lo prefiere, ocurrir directamente ante la jurisdicción administrativa en demanda de nulidad de una presunta resolución negativa, entendiéndose que se trata de un derecho establecido por la ley para el particular" (3).

Veamos algunos problemas que se han presentado con motivo de la aplicación e interpretación del artículo 162 del Código Fiscal de la Federación y las decisiones jurisdiccionales que ellos provocaron:

a).—¿Transcurrido el término de 90 días sin que la autoridad hacendaria dé respuesta a una instancia, debe el interesado acudir dentro de los 15 días siguientes al Tribunal Fiscal de la Federación?

*Negativa Ficta.—Transcurrido el término de 90 días a que se contrae el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, en cualquier momento puede el interesado impugnar ante el Tribunal Fiscal la resolución negativa de su instancia que se presume, sin que tenga fundamento alguno, la idea de que deba acudir ante el*

---

(3) Plática sustentada en la Escuela de Jurisprudencia de la U.N.A.M., el 21 de febrero de 1939, correspondiente al Ciclo de Conferencias denominada "Ciencia Financiera y Derecho Tributario".



*Tribunal Fiscal dentro de los 15 días siguientes a los 90, ya que este último plazo determina que se considera en estado latente la negativa ficta en cuestión. Sentencia dictada en el Juicio de Nulidad No. 5745/947, promovido por Garza y Jiménez.*

b).—¿La resolución recaída a una instancia pero no notificada oportunamente, impide que se configure la negativa ficta?

*Negativa Ficta. La falta de comunicación oportuna de la resolución recaída implica que deba considerarse.—El solo transcurso del término de 90 días a que alude el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, entre la fecha de la instancia del particular y el momento en que se reclama ante el Tribunal Fiscal, sin contestación de la autoridad, constituye una negativa ficta respecto a la solicitud del particular, sin que pueda tomarse en cuenta la circunstancia de que la autoridad hubiera pronunciado su resolución dentro de dicho plazo y lo hubiera comunicado a la autoridad notificadora, puesto que no puede surtir efecto contra los particulares sino hasta que los mismos queden debidamente notificados de dichas resoluciones, por lo que de no comprobar la autoridad fiscal que hizo la notificación en tiempo oportuno, debe resolverse en el sentido de que sí existió negativa ficta de la solicitud. Sentencia dictada en el Juicio de Nulidad No. 657/945, promovido por Fernando L. Treviño.*

c).—¿Se configura la negativa ficta cuando no se da respuesta a una instancia solicitando se cumpla con lo ordenado en una sentencia?

*La Negativa Ficta no se Configura en la Ejecución de Sentencias.—En los casos en que las autoridades responsables no cumplan con la sentencia de amparo, procede el recurso en los términos de los artículos 95 y relativos de la Ley de Amparo, por lo que esta es la vía que el interesado ha debido agotar y no ocurrir ante este Tribunal Fiscal demandando una negativa ficta. Que, más aún, la autoridad sostiene que el efecto del amparo es simplemente que funde y motive la resolución por la que negó al actor su solicitud y como es a ella a la que le corresponde cumplir con la sen-*

tencia del C. Juez, ejecutarla, la Sala no podría indicarle mediante una sentencia en este juicio el sentido de que debe cumplir la ejecutoria del Juez, cuyo cumplimiento puede ser controlado por la parte actora sólo mediante el recurso de queja correspondiente. Es indudable que el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación que da competencia a este Tribunal cuando no den respuesta a la instancia de un particular en el término que la Ley fije o a falta de término estipulado en noventa días, se refiere al caso en que las autoridades obran por sí mismas; pero no a un caso como el presente en que la Secretaría de la Defensa en virtud del juicio de amparo ahora tiene el carácter de ejecutora de la sentencia de que se trata y en que por virtud de las disposiciones de la Ley de dicha materia está sujeta a un control diferente. Sentencia dictada en el Juicio de Nulidad No. 5493/955, promovido por Atenógenes Escobar Hidalgo.

d).—¿Los trámites internos interrumpen el término para que se configure la negativa ficta?

*Negativa Ficta. Trámites internos de la autoridad no interrumpen su término.*—El artículo 162 del Código Fiscal declara que el silencio de las autoridades fiscales se considerará como resolución negativa, cuando no den respuesta a la instancia del particular en el término que la ley fije, o a falta de término estipulado (sic) en noventa días. En la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal se advertía: “La nulidad se pronunciará siempre respecto de alguna resolución. Esta será o expresa, o tácita, en los casos de silencio de las autoridades. El crear una ficción para el silencio de las autoridades está ya consagrado en la legislación y la Ley la adopta de acuerdo, además, con las orientaciones de la doctrina”. De acuerdo con estas ideas, debe repudiarse en términos absolutos la tesis que sustenta la autoridad fiscal, al estimar que el término de noventa días se interrumpe por trámites internos realizados por la autoridad a quien se dirigió la gestión. En virtud de una ficción el solo transcurso de los noventa días vinculado con el silencio mantenido de la administración engendra una facultad en favor del particular para emplazar ante los tribunales

*competentes a la autoridad atribuyéndole el pronunciamiento de una resolución negativa. La doctrina que sustenta la autoridad fiscal haría nugatorio el sistema, con perjuicio tanto de los intereses del particular así protegidos, como de la seguridad jurídica, teniendo en cuenta que la Ley no considera como causa de la mencionada ficción, la inercia de la autoridad sino su silencio con relación al particular afectado. Diversa hipótesis es aquella en que la autoridad realiza trámites que pone en conocimiento del particular; pero como es la que concretamente se ofrece en este juicio, no es pertinente analizar sus consecuencias jurídicas. La circunstancia de que el Tribunal no haya atribuido eficacia a la prueba rendida por la autoridad para demostrar la interrupción del término de noventa días no redundó por tanto, en violación a la Ley, ni en agravio de la recurrente. Sentencia dictada por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Revisión Fiscal No. 64/53 con motivo del Juicio de Nulidad No. 1185/52, promovido por Compañía Minera Mercurio en Saín Alto, S. A., y Beneficiadora de Mercurio, S. A.*

*Art. 9o.—No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; . . .*

La parte transcrita del artículo 9o. encierra una garantía de libertad, cual es el derecho o libertad de asociación para constituir pacíficamente una empresa, sea con fines de lucro o sin él, con un objeto lícito.

Al amparo de esta garantía se constituyen las sociedades civiles o mercantiles autorizadas por nuestras leyes y las asociaciones con fines culturales, sociales, patronales, sindicales, etc., luego ¿cómo es posible que a través de un ordenamiento tributario se viole o se coarte la libertad de asociarse en forma pacífica y para un objeto lícito?

Volvamos nuevamente al Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal (\*) para examinar, frente a la garantía del artículo 9o. Constitucional, la fracción III del artículo 6o., última que nos falta por comentar de este precepto, relativo a los requisitos que debe satisfacer todo contador público que desee su inscripción en el Registro de Con-

---

(\*) Aun cuando se derogó a partir del 1o. de abril de 1967, se considera de interés transcribir el comentario hecho en el Cursillo de Derecho Tributario que se llevó a cabo en la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, del 10 al 13 de agosto de 1966.

tadores Públicos para emitir dictámenes fiscales. Dicha fracción dice (1):

*III.—No pertenecer a despachos o asociaciones profesionales cuando figuren en su denominación o en su dirección técnica nombres de personas que carezcan de títulos expedidos por instituciones mexicanas autorizadas para ello por la Dirección General de Profesiones" (2).*

De acuerdo con este requisito todo contador público de nacionalidad mexicana, con título registrado en la Dirección General de Profesiones y miembro de un Colegio de Contadores Públicos, no puede obtener su registro en la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, para emitir dictámenes con efectos fiscales, porque se ha asociado;

a).—Bien con contadores mexicanos, pero que carecen de un título; o

b).—Bien con contadores públicos con cédula de profesiones, pero sin título; o

c).—Bien con contadores públicos mexicanos o extranjeros, pero titulados en el extranjero.

Estoy conforme en que el contador público titulado en el extranjero, nacional o extranjero, no debe ejercer profesionalmente en México en tanto la Dirección General de Profesiones o alguna institución de educación superior en el país, no le reconozca o revalide sus estudios; pero que el contador público titulado en México, por el solo hecho de asociarse con contadores sin título o con despachos o contadores ex-

---

(1) Derogada al no quedar recogida por el artículo 85, fracción I, del nuevo Código Fiscal de la Federación.

(2) Lo dispuesto por la fracción III del artículo 60, del Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal, no se llegó a aplicar, por lo que se autorizó el registro de Contadores Públicos que prestan sus servicios o están asociados con contadores o despachos extranjeros.

tranjeros, se le inhabilite para ejercer uno de los aspectos más interesantes de su profesión, cual es el de dictaminar balances o declaraciones para efectos fiscales, es coartarle el derecho de asociación y, por ende, el ejercicio de una actividad lícita.

Admito que es un grave problema para el profesional mexicano la existencia en México de despachos extranjeros que, asociados con despachos o profesionales mexicanos, monopolizan las empresas extranjeras que invierten en el país, amén de que buena parte de los honorarios que ellas cubren emigran; pero es de reconocerse que el inversionista extranjero desea, y ello le da más confianza para realizar inversiones en el extranjero, estar en contacto con los mismos despachos que en su país le prestan servicios profesionales, sean de abogacía, de contabilidad o de cualquiera otra profesión.

Sin embargo, mientras los despachos o profesionales mexicanos sean los que efectivamente presten los servicios profesionales y el socio extranjero no ejerza su profesión en México, no puede reputarse que la asociación profesional que uno y otro constituyen viola disposiciones de orden público o va contra las buenas costumbres, únicos casos en que se considera ilícita la asociación, por aplicación del artículo 1830 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, aplicable en toda la República en Materia Federal.

Por lo expuesto, se concluye que el artículo 6o., en su fracción III, del Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal, viola la garantía que consigna el artículo 9o. Constitucional, en relación con lo previsto en el artículo 4o. del mismo ordenamiento.

*Art. 13.—Nadie puede ser juzgado por leyes privativas...*

La parte inicial del artículo 13 Constitucional consagra una garantía de igualdad, cual es de que todos seamos juzgados por leyes generales e impersonales. Pero analicemos qué debemos entender por "ley privativa".

Vallarta, en relación con el juicio promovido por los fabricantes de hilados y tejidos en contra del impuesto especial a su industria, sostuvo: "que no pueden tenerse como privativas aquellas leyes que se refieren sólo a determinada clase de personas, en razón de las circunstancias especiales en que se encuentran, y por esto nadie califica de privativas a las leyes sobre menores, los incapacitados, los comerciantes, los quebrados, los militares, etc. y todas las razones, que no necesito exponer, que se oponen a que se haga esta calificación de tales leyes, existen para que tampoco se llame privativa el impuesto sobre los fabricantes, propietarios, agricultores, mineros, exportadores, etc." (1).

Con apoyo en las ideas y tesis de Vallarta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha venido reiterando su jurisprudencia, que dice:

---

(1) Lozano, Antonio de J. *Votos del señor Lic. D. Ignacio L. Vallarta*, Tomo II, p. 10. Ed. 1894.

Concepto de Ley Privativa.—Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; (es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas). Una ley que carece de estos caracteres, va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 Constitucional, y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional (2).

Revisando nuestra legislación tributaria federal encontramos un claro ejemplo de la ley privativa en lo dispuesto por el artículo 25 de la vigente Ley de Ingresos de la Federación, el cual se repite cada año aun cuando bajo distinta numeración, al señalar a Petróleos Mexicanos, organismo descentralizado, como obligado al pago de un tributo aplicable sólo a él. Dicho precepto, en sus primeros cuatro párrafos, expresa:

*Art. 25.—Petróleos Mexicanos cubrirá los impuestos y derechos establecidos por las leyes federales por cualesquiera actividades que desarrolle, cuando sean a su cargo como causante directo, con la tasa del 12% sobre el importe total de sus ingresos brutos, sin deducción alguna.*

*Petróleos Mexicanos enterará por concepto de pago provisional de impuesto, la suma de dos millones quinientos mil pesos diariamente, incluyendo los días inhábiles. Este pago se hará por conducto del Banco de México, S. A., que de conformidad con lo dis-*

---

(2) Semanario Judicial de la Federación. Ap. al Tomo L, p. 137.



*puesto en el artículo 43 de su Ley Orgánica, retirará directamente dicha cantidad de los depósitos que obligatoriamente debe hacerle Petróleos Mexicanos, para concentrarla en la Tesorería de la Federación.*

*En la primera quincena de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año, Petróleos Mexicanos declarará los ingresos brutos, sin deducción alguna, que haya obtenido en el trimestre anterior. La Secretaría de Hacienda formulará en la segunda quincena la liquidación de los impuestos causados por esa empresa, para que se efectúe el pago de las diferencias, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la liquidación. El pago diario de dos millones quinientos mil pesos se considerará como mínimo sin derecho a devolución y el 12% como máximo. Se ajustará el máximo del impuesto, en la liquidación que se formulará dentro del primer mes del siguiente año.*

*Con excepción de las disposiciones anteriores, continuarán en vigor los preceptos legales que norman la recaudación de los impuestos a que se refiere el artículo 1o. de esta Ley, pero la Secretaría de Hacienda podrá dispensar a Petróleos Mexicanos del cumplimiento de requisitos y obligaciones de control, cuando lo considere conveniente.*

... ..

De lo anterior tenemos que el cúmulo de impuestos que gravan la misma fuente o riqueza económica, o sea la industria petrolera, llámen-se de producción, de explotación, de enajenación, de consumo, etc., se dejan sin efecto y se exige a cambio de ellos, al que realmente es el único causante de los mismos, el pago de un único tributo sobre los ingresos brutos, con una tasa del 12%, sin que el rendimiento sea inferior a \$2,500,000.00 diarios, incluyendo los días inhábiles.

Petróleos Mexicanos como organismo descentralizado que es, ha consentido la violación del artículo 13 Constitucional al no impugnar el impuesto que en forma privativa se le exige.

*Art. 13.—Nadie puede ser juzgado por tribunales especiales . . .*

El artículo 13 en su parte transcrita señala una garantía de igualdad, al establecer que todos debemos ser juzgados por tribunales previamente establecidos. ¿Qué debemos entender por tribunales especiales en los términos del artículo 13 Constitucional?

En jurisprudencia definida la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido:

*Concepto de Tribunal Especial.—Por tribunales especiales se entiende aquellos que se crean exclusivamente para conocer, en un tiempo dado, de ciertos delitos o respecto de determinados delinquentes . . . (1).*

Con motivo de la cancelación de patentes aduanales prevista en los artículos 714 y 721 del Código Aduanero en vigor, se ha pretendido alegar que dichos preceptos violan la garantía del artículo 13 Constitucional, ya que el Fisco Federal se constituye en tribunal, en el que es además juez y parte. Al respecto el Juez 2o. de Distrito del D. F., en Materia Administrativa, sostuvo:

---

(1) Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVI, p. 1140; Tomo LI, p. 1644.

*Suspensión o Cancelación de Patentes Aduanales.* — La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido lo que debe entenderse por Tribunal Especial y dice: "Por Tribunales Especiales se entiende aquello que se crea exclusivamente para conocer, en un tiempo dado, de ciertos delitos con respecto de determinados delincuentes". (Semanao Judicial de la Federación, Tomo XXVI, p. 1140, Tomo LI, p. 1644; Tomo LV, p. 2007). Es decir, que por Tribunal Especial debe entenderse el que se constituye después de cometidos los hechos y sólo para juzgar a un determinado individuo, o a un grupo previamente individualizado de personas. Naturalmente que el procedimiento establecido por los artículos 714 y 721 del Código Aduanero, no queda comprendido en la definición de Tribunal Especial que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido: . . . "que a cualquier acto de la autoridad que implique afectación a los derechos individuales debe anteceder un procedimiento pero sin que sea preciso que la autoridad judicial sea indefectiblemente la que deba intervenir para resolverlo" (Montes de Oca Ignacio, *Semanao Judicial de la Federación*, Tomo XXXV, p. 1856). . . "para cumplir con el artículo 14, no es forzoso el procedimiento judicial, sino que puede seguirse una tramitación ante autoridad administrativa, pero es necesario que se respete la garantía de previa audiencia (Gremio Unido de Alijadores del Puerto de Veracruz, Tomo LII, p. 2251). . . "que la expresión Tribunal no significa que todo procedimiento que termina con afectación de los derechos individuales haya ineludiblemente de desarrollarse ante un órgano judicial, sino que alude a la autoridad que esté legalmente facultada para resolver" (Blanco Fernando, Tomo LXXXV, p. 1892). De lo anterior se desprende que no es cierto como lo alega el quejoso que sea únicamente una autoridad judicial la facultada para privarla de sus derechos y que la garantía de audiencia sólo pueda tener lugar en un juicio seguido ante autoridad judicial y menos que la autoridad responsable no esté facultada legalmente para tal efecto, ya que el artículo 714 faculta expresamente a la Secretaría de Hacienda para suspender o cancelar las patentes a los agentes aduanales. Tampoco es exacto que el procedimiento establecido por el Código Aduanero establezca una facultad omnimoda a la Secretaría de

*Hacienda convirtiéndola en Juez y Parte revocando sus propias determinaciones, por cuanto que la revocación es un recurso común y corriente en los procedimientos judiciales y administrativos que permite, previa audiencia de las partes, que una autoridad revoque o modifique su propia determinación. Señala el artículo 721 del Código citado, que la cancelación de la patente será acordada por la Secretaría de Hacienda "en un procedimiento sumario" en la Dirección de Aduanas y "con audiencia del interesado". Naturalmente que el Código al señalar como condición para cancelar las patentes, la existencia de un juicio sumario con audiencia del interesado, claro está que con ello se satisfacen las exigencias de las garantías individuales. En tales condiciones, cumpliendo los artículos 714 y 721 del Código Aduanero las exigencias constitucionales, resulta que los actos reclamados al H. Congreso de la Unión, C. Presidente de la República, C. Secretario de Gobernación, C. Secretario de Hacienda y Crédito Público y C. Director del Diario Oficial de la Federación, o sea la expedición, aprobación y refrendo del Código Aduanero en el procedimiento señalado en los artículos antes mencionados, no violan las garantías individuales del quejoso, lo que amerita negarle la protección constitucional que solicita a este respecto (2).*

Una de las críticas que se enderezaron contra la creación del Tribunal Fiscal de la Federación (3) fue de que se estaba en presencia de un tribunal especial, en los términos del artículo 13 Constitucional, ya que el Poder Ejecutivo se constituía en juez y parte.

Sin embargo, como contra las resoluciones o sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación adversas al contribuyente, procede el juicio de garantías hasta llegar a la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se concluye que con ello se salva la crítica que se comenta.

---

(2) Sentencia dictada en el Juicio de Amparo No. 1419/56, con fecha 31 de mayo de 1958.

(3) Mediante la Ley de Justicia Fiscal, en vigor a partir del 1o. de enero de 1937 y el Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1o. de enero de 1939.

Si contra las sentencias de las Salas o del Pleno del Tribunal Fiscal no procediese el juicio de garantías, se estaría en presencia de un tribunal especial y, además, se violaría la prohibición consignada en el artículo 49 de la Constitución, al reunirse en el Presidente de la República dos Poderes, o sea el Ejecutivo y el Judicial en materia fiscal.

Para terminar con toda duda que pudiese existir sobre la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación, por decreto de 16 de diciembre de 1946 (4), se adicionó la fracción I del artículo 104 Constitucional, previendo la existencia de recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra sentencias de segunda instancia "o contra las de tribunales administrativos creados por ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos" (5) o sea, que la Constitución prevé la existencia de tribunales administrativos.

---

(4) Publicado en el Diario Oficial del 30 del mismo mes y año.

(5) Diez días después de publicado el decreto que reformó la fracción I del artículo 104 Constitucional, entró en vigor la Ley que crea un recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial el día 31 de diciembre de 1946; recurso éste que se incorporó, con distintas modalidades, en el artículo 242 del nuevo Código Fiscal de la Federación.

## CAPITULO II

Artículo 14, primer párrafo.

Artículo 14, segundo párrafo, en relación con el artículo 22.

Artículo 14, tercer párrafo.

Artículo 16, primer párrafo, parte inicial.

Artículo 16, segundo párrafo.

Artículo 17, parte inicial.

Artículo 17, parte final.

*Art. 14.—A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

... ..

El primer párrafo del artículo 14 Constitucional consigna una garantía de seguridad jurídica, con respecto a la cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho.

*Retroactividad de las Leyes.—En términos generales puede decirse que nuestro Derecho Positivo, tratándose de la retroactividad de las leyes, ha sustentado hasta la fecha, la teoría clásica de los derechos adquiridos, en la cual se establece, en esencia que una Ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para modificar situaciones creadas bajo el imperio de una Ley anterior y afectando derechos adquiridos, entendiéndose por tales aquellos que han entrado al patrimonio del individuo o a su dominio, y los cuales no se le pueden ya arrebatar. Este criterio ha sido sustentado por la Suprema Corte. (Sala Auxiliar Revisión 1803/942/1a. 9 de marzo de 1954. Cuatro votos) (1).*

---

(1) Jerónimo Bernes Esteira. Comp. en la p. 1592 del Tomo CXIX del Semanario Judicial de la Federación.

Al iniciarse en una actividad que está exenta del pago de impuestos o bajo la vigencia de una tasa o tarifa que se considera benigna, ¿hay derechos adquiridos para que no se le grave en el futuro o para que no se le aumente la tasa o tarifa? Al respecto, la Sala Administrativa de la Suprema Corte, ha resuelto hasta formar jurisprudencia:

*Retroactividad de las Leyes Fiscales.*—Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva Ley, la diferencia que resulte entre el importe que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo. (25 de julio de 1945. Cuatro votos) (2).

Respecto a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación para conocer de problemas de retroactividad, la Sala Administrativa ha sostenido:

*Retroactividad en Materia Fiscal. (Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación).*—Aunque exista garantía individual consagrada por el artículo 14 de la Constitución en cuanto a la no retroactividad en la aplicación de las leyes, reiterada en el artículo 50, del Código Civil y el 7o. del Código Fiscal, es evidente que

---

(2) Rodolfo Hamelius E. y congs. Comp. en p. 498 del Tomo LXXXV del Semanario Judicial de la Federación, de 3 de junio de 1934.

En el mismo sentido: La Cía. del Puente de Nuevo Laredo, S. A. p. 5496. 3 de marzo de 1942. 5 votos. Tomo LXXI.

En el mismo sentido: Bremen, S. A. p. 2107, Tomo LXXII, 5 votos, 23 de abril de 1942.

En el mismo sentido: Miller Thomas B. y congs. p. 111, Tomo LXXXIV, 4 de abril de 1945. 5 votos.

En el mismo sentido: "Roces y Hermanos". Contra actos del Presidente de la República y otras autoridades. 4 votos. 18 de abril.



*por el mismo principio, si las disposiciones legales rigen sólo después de su publicación, no pueden aplicarse para determinar efectos jurídicos nacidos y existentes al amparo de una ley anterior; por lo que sin necesidad de que el Tribunal Fiscal haga declaración alguna sobre violación de garantías, lo cual está reservado de manera exclusiva al Poder Judicial de la Federación, por el artículo 103 de la Constitución, dicho Tribunal Fiscal si está capacitado para resolver sobre exacta o inexacta aplicación de la Ley, en lo que respecta al tiempo de su vigencia (3).*

Se sostiene que para resolver si una ley tributaria es retroactiva en perjuicio de persona alguna, no debe acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sino que basta con precisar en qué momento surgió o nació la obligación tributaria, o sea en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva dan origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor.

Sin embargo, aun cuando la solución parezca sencilla, en la práctica nos encontramos con problemas que hacen difícil aplicar lo antes dicho. Tenemos por ejemplo el problema que ha surgido cuantas veces se ha aumentado el impuesto sobre ganancias distribuibles, pues siempre se ha dicho en un artículo transitorio que la nueva tasa se aplicará sobre las utilidades que arrojen los balances que se celebren a partir del 1o. de enero siguiente, es decir, como la disposición entra en vigor el 1o. de enero, se ha considerado por los contribuyentes que al aplicar el aumento de la tasa sobre las utilidades a distribuir y que derivan de las operaciones que celebró la empresa en el período fiscal que acaba de concluir el 31 de diciembre, es darle efectos retroactivos.

Ha habido diversas tesis sobre si este aumento a la tasa del impuesto sobre ganancias distribuibles, que se aplican sobre los balances de las empresas que terminan su ejercicio el 31 de diciembre, es retroac-

---

(3) Banco de Industria y Comercio, S. A. Comp. en la... p. 907 del Tomo CXX del Semanario Judicial de la Federación.

tivo o no, que son las siguientes: por un lado la mayoría de las salas del Tribunal Fiscal de la Federación y la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvieron, en forma reiterada, que el impuesto que grava las utilidades a distribuirse, al igual que el impuesto sobre la renta que grava al comercio y a la industria, es un tributo que se va generando de momento a momento, en el instante en que la empresa celebra una operación que le reditúa un ingreso, en efectivo o a plazo, en ese momento, en el que se celebra la operación, se genera el impuesto, o sea, que la obligación tributaria por lo que toca al impuesto sobre ganancias distribuibles, no se genera hasta el momento en que la empresa termina su ejercicio fiscal, sino que va generándose a medida que se van celebrando las operaciones que producen los ingresos gravados por la ley; por lo tanto, el aumento de la tasa sobre ganancias distribuibles será retroactivo si se aplica sobre utilidades provenientes de operaciones celebradas antes de que entre en vigor.

Sin embargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no estando conforme con lo anterior y con motivo de la nueva competencia que se le dio al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para conocer de los juicios que versaran sobre la inconstitucionalidad de leyes, obtuvo de ese alto cuerpo, la sentencia siguiente:

*Constitucionalidad del Artículo 4o. Transitorio. — En efecto, tal y como lo sostienen las autoridades recurrentes, no puede decirse que el artículo 4o. transitorio cuya constitucionalidad se controvierte, viola en perjuicio de la quejosa, el derecho fundamental de irretroactividad establecido por el artículo 14 Constitucional, si se toma en consideración que dicho precepto se refiere claramente a las ganancias que las sociedades distribuyan o deban distribuir, cuando los balances que las fijen se practiquen a partir del primero de enero de 1954, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta que contiene dicha disposición transitoria, que como se ha visto, empezó a regir precisamente a partir de esa fecha, primero de enero de 1954; y no existiendo retroactividad porque de acuerdo con el régimen establecido tanto por la Ley General de Sociedades Mercantiles como la del*

*Impuesto sobre la Renta, las ganancias distribuibles constituyen el incremento de valor de la acción o de la parte social, independientemente de su distribución, aumento que sólo tiene lugar hasta el momento en el cual se determinan las utilidades de la sociedad. Esta fijación de utilidades se realiza normalmente a través del balance, o sea la operación contable por la cual se conoce el resultado de la actividad social durante un ejercicio determinado, y en los casos de excepción, cuando no se practica balance, la misma Ley del Impuesto sobre la Renta establece las bases para hacer dicha determinación de las utilidades sociales. Ahora bien, la fijación de las utilidades de la empresa, que constituye la condición para el nacimiento de las ganancias distribuibles, debe realizarse dentro del término de cuatro meses a partir de la clausura del ejercicio social, o sea cuando la Asamblea Ordinaria de socios tiene la obligación de aprobar el balance (artículo 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles), balance que a su vez debe practicarse dentro de los tres meses contados desde la conclusión de dicho ejercicio (artículo 173 del mismo ordenamiento) y es hasta entonces cuando los socios tienen el derecho a retirar las ganancias que les corresponden, como se desprende claramente del diverso artículo 19 de la repetida Ley de Sociedades Mercantiles, que en lo conducente establece, que la repartición de utilidades sólo podrá hacerse después del balance que efectivamente las arroje; pero aún más, el incremento del patrimonio de los socios se realiza independientemente de que la Asamblea acuerde la distribución de las ganancias, con apoyo en las bases a que se refiere el artículo 6o., fracción X, de la multitudada Ley de Sociedades, ya que fijadas las utilidades sociales, aumenta el valor de las acciones o de las aportaciones relativas, pero todo ello, como se ha dicho, con base en los resultados del balance. Por consecuencia, y como un corolario de la diversa personalidad de los socios y de las sociedades de que habla el artículo 2o. de la propia Ley de Sociedades Mercantiles, y que esta Suprema Corte ha reconocido en su jurisprudencia en relación con los fines fiscales, debe concluirse que tanto la empresa como sus integrantes tienen diverso patrimonio y diversos ingresos; la sociedad percibe utilidades, que se van obteniendo por las operaciones de la negociación y se determinan en el ba-*

lance, y los socios, ganancias o dividendos a las que sólo tienen derecho cuando por virtud del propio balance, se conoce el resultado del ejercicio social, porque con anterioridad, los socios no tienen derecho a dividendos, ya que las utilidades corresponden exclusivamente a la sociedad; por lo que estando completamente delimitadas las utilidades de la sociedad y las ganancias o dividendos de los socios, es claro que no existe retroactividad en el artículo 4o. transitorio de que se trata, que se refiere exclusivamente a las ganancias distribuibles y no a las utilidades, y a las que aplica la nueva tarifa cuando se perciban con posterioridad a su vigencia, o sea si se fijan tomando como base los balances practicados después del 1o. de enero de 1954. Esto no quiere decir que se deje a voluntad de la sociedad la determinación de las utilidades distribuibles para los efectos fiscales, ya que el artículo 138 de la Ley establece con precisión las reglas a que debe sujetarse la fijación de las referidas ganancias, las que como se ha visto, se consideran determinadas aun cuando la empresa no acuerde su distribución. En segundo término, debe decirse que como lo sostienen las recurrentes y diversamente a lo que afirma el Juez de Distrito, no existe contradicción entre el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1953 y su artículo 4o. transitorio a que se ha venido haciendo mérito, puesto que el citado artículo 16 tiene aplicación claramente tratándose de utilidades de la sociedad, o sea las que se van obteniendo momento a momento por virtud de las operaciones sociales, pero no respecto de las ganancias distribuibles, que son percibidas por los socios, o tienen derecho a las mismas, hasta que el balance permita establecer, independientemente de que la misma sociedad acuerde su distribución, el incremento en el patrimonio de los socios, de acuerdo con las reglas que establece el artículo 138 de la Ley, incremento que constituye la fuente del impuesto, como claramente se desprende del artículo 125, fracción X, de la repetida Ley del Impuesto sobre la Renta, y que establece que constituye fuente del Impuesto en Cédula VI (imposición de capitales), entre otras, las ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas o extranjeras que operen en el país. (Sentencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el 10 de junio

de 1958, con motivo del amparo en revisión 6431/55, promovido por la Secretaría de Hacienda y C. P. Actor: En el juicio de amparo: Laboratorios Panamericanos, S. A.).

En mi opinión, la obligación tributaria nace para el accionista en el momento en que la empresa concluye su ejercicio fiscal, pues es a partir de ese instante cuando se puede determinar si hay utilidad a distribuir, si se llegó o no a coincidir en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, la tasa del impuesto a cargo del accionista por las utilidades que se le distribuyen, deberá ser la vigente en el momento en que termina el ejercicio fiscal de la sociedad.

Art. 14.—...

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

... ..

Este segundo párrafo también establece una garantía de seguridad jurídica al decretarse que nadie puede ser molestado en su persona o sus bienes, si no es mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con el debido proceso legal y conforme a leyes expedidas con anterioridad al caso.

¿Y el procedimiento económico-coactivo, cuya constitucionalidad nadie objeta, qué no viola esta garantía de seguridad?

El procedimiento económico-coactivo es uno de los particularismos del Derecho Tributario, esencialísimo para la Hacienda Pública, pues el mismo le permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le corresponden. Ningún sistema tributario podría subsistir como tal, sin la existencia de este procedimiento.

Al impugnarse su constitucionalidad se ha dicho que el Estado molesta al contribuyente en su persona y en sus bienes, sin que medie juicio seguido ante tribunal alguno. Sobre esto, desde la época de Vallarta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado su jurisprudencia, declarando la constitucionalidad del procedimiento económico-coactivo diciendo:

*Facultad Económico - Coactiva.—Debe declararse que la ley sobre facultad económico-coactiva no es anticonstitucional, porque el pago del impuesto no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino que es el resultado de una necesidad política, cual es la de atender los servicios públicos, y para hacer estos efectivos, el Poder Administrativo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin necesidad de pedir auxilio a otro Poder (véase el estudio del señor Vallarta sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, año de 1885) (1).*

*Facultad Económico-Coactiva.—Si se atiende a la necesidad que tiene el Fisco, de percibir a la mayor brevedad posible, los ingresos que le corresponden, a fin de atender a las necesidades que demandan los servicios públicos, y si se atiende a las facultades del Congreso, para dictar leyes que tiendan a ese fin, se verá que la ley que creó la facultad económico-coactiva, no es anticonstitucional, ni pugna, por lo consiguiente, con ninguno de los preceptos establecidos por la misma Constitución. En efecto: dos disposiciones legales son las que sustentan la constitucionalidad de la ley de 23 de mayo de 1910. Una, es la fracción séptima del artículo 73 de la Constitución, que faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto. La otra, es la fracción trigésima primera del mismo artículo 73 Constitucional, que faculta al Congreso para expedir todas las leyes que sean necesarias, con objeto de hacer efectivas las demás facultades que le concede la Ley Suprema, al propio Congreso y a los*

---

(1) Tomo IV, p. 121. Pérez Francisco. 8-I-19.

demás Poderes de la Unión. De manera que al estar capacitado el Congreso para crear sus leyes de Presupuestos, al tener facultad para expedir una ley en que se determine cuáles son los ingresos de la Hacienda Pública, forzosamente tenía que disfrutar de las mismas facultades para expedir otra ley, que indicara la forma de hacer efectivos esos ingresos; y esa ley es la que creó la facultad económico-coactiva, expedida por el Congreso de la Unión el 23 de mayo de 1910, vigente en la actualidad porque los mismos motivos que hubo en esa fecha para decretarla, existen ahora, y porque las mismas facultades que tenía el Congreso conforme a la Constitución de 1857, que regía en la fecha antes dicha, se los confiere ahora la Constitución vigente (2).

En opinión del Lic. Burgoa (3), la Constitucionalidad del procedimiento económico-coactivo se salva debido al segundo párrafo del artículo 22 Constitucional, que expresa:

Art. 22.—...

*No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.*

Opinión con la cual no estoy de acuerdo, ya que el procedimiento económico-coactivo no puede ser considerado como confiscación.

En Nicaragua, el procedimiento económico-coactivo es ignorado por la legislación tributaria, por considerar, expresan sus juristas, que nadie puede hacerse justicia por sí mismo. Prefieren, dicen, mantener la Constitución incólume antes que violarla, aun cuando están conscientes de lo grave de no contar con el procedimiento económico-coactivo. Sostienen que es más conveniente que el Poder Público mantenga la in-

---

(2) Tomo VIII, p. 960. Barros Felipe. N. 18-V-21.

(3) *Las Garantías Individuales*, p. 420. Ed. 1944.



tegridad de la Constitución que él la rompa en su propio beneficio y en posible perjuicio de sus habitantes.

Sobre este problema considero que el procedimiento económico-coactivo sí viola la garantía del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, y su declaratoria de constitucionalidad se debe al auxilio que al Poder Público le ha dado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sostener que si el Congreso de la Unión está facultado para crear contribuciones, debe entenderse que dentro de esa facultad está también la de expedir leyes que hagan efectivas esas contribuciones, es sostener igualmente que no serán inconstitucionales las leyes que, violando las garantías individuales, hacen posible se cumplan con las que reglamentan jurídicamente las facultades sobre las que compete legislar a la Federación. Debería reformarse la Constitución y preverse como salvedad el procedimiento económico-coactivo.

Art. 14.—...

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

Este tercer párrafo del artículo 14 Constitucional, encierra, al igual que los dos primeros párrafos, una garantía de seguridad jurídica cuyo campo de aplicación es el procesal penal y deriva del principio general de derecho *nulla poena, sine lege*.

Comentando esta garantía, el Lic. Burgoa expresa que: "puede suceder, verbi-gracia, que un hecho esté catalogado o tipificado por una disposición legal como delito; no obstante ello, si dicha disposición legal no consigna expresamente la pena que ha de imponerse a su autor, la autoridad correspondiente no puede aplicar ninguna sanción penal, so pena de infringir el artículo 14 Constitucional. Este es el sentido en que debe tomarse el adverbio exactamente empleado en el tercer párrafo de este precepto" (1).

Revisando nuestra legislación tributaria encontramos un ejemplo

---

(1) *Las Garantías Individuales*, p. 570, Ed. 1944.

que no obstante estar tipificado como delictuoso, el mismo no puede ser sancionado en vista de la garantía que consigna el tercer párrafo del artículo 14 Constitucional. Ese caso se encuentra en el primer párrafo del artículo 272 del Código Fiscal de la Federación, que nos dice:

*Art. 272.—El delito de defraudación se sancionará con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar es inferior a \$50,000.00; y prisión de dos a nueve años si aquél es superior a \$50,000.00*

¿Y si lo defraudado o lo que se intentó defraudar es exactamente \$50,000.00? Hay delito pero no hay pena impuesta por la Ley. Por un error de técnica legislativa tenemos que quien defrauda o intentó defraudar exactamente \$50,000.00, no puede ser sancionado por falta de pena aplicable al caso (2).

En la Ley General del Timbre encontramos otro caso, que es el siguiente:

*Art. 4o.—Los objetos y cuotas de los impuestos y derechos serán:...*

... ..

*XVI.—Permuta:*

... ..

*A).—Si se trata de muebles sobre el valor más alto entre ellos ... 2%.*

*B).—Si uno de los bienes objeto de la permuta o ambos son*

---

(2) El nuevo Código Fiscal de la Federación en vigor el 1o. de abril del presente año, corrige esta situación al establecer en su artículo 73, primer párrafo, lo siguiente: "El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar es inferior a \$50,000.00 y con prisión de dos a nueve años si dicho monto es de 50,000.00 o mayor".

*inmuebles, se aplicará sobre el monto del bien de mayor valor, las cuotas establecidas en los subincisos 1 al 7 del inciso C de la fracción VI.*

... ..

Y si el avalúo arroja idéntico valor para los bienes objeto de la permuta, ¿cuál será la base del impuesto? Ninguna.

Hay error de técnica legislativa y quienes coincidan exactamente en la situación que arriba se plantea, no incurrir en infracción al no cubrir impuesto alguno.

*Art. 16.—Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...*

La parte inicial del primer párrafo del artículo 16 Constitucional encierra una garantía de seguridad jurídica, al establecer que la autoridad debe justificar su actuación y además razonar su proceder, cuando en el ejercicio de sus atribuciones afecte a alguien.

En efecto, toda autoridad al expedir una resolución que lesione o vaya en perjuicio de un particular, debe justificar su resolución citando las disposiciones legales en que apoya su proceder, la que además deberá estar razonada, o sea, exponiendo los motivos de la misma. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente ejecutoria:

*Falta de Fundamentación y Motivación.—De conformidad con el artículo 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, por lo que es evidente, en atención a esta disposición constitucional, que las autoridades están obligadas a expresar en sus resoluciones, las razo-*

*nes y motivos que tengan para dictarla en determinado sentido, dándoseles a conocer al interesado, a efecto de que esté en aptitud de hacer valer sus defensas contra la misma, ya que, de lo contrario, se le infieren molestias infundadas e inmotivadas y, consecuentemente, se viola en su perjuicio la garantía constitucional señalada (1).*

Pero veamos este problema frente a las resoluciones que dicta la Hacienda Pública Federal Mexicana. El artículo 202, inciso b) del Código Fiscal de la Federación (2), expresa que es causa de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, el que se ocurra en "omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado". En la interpretación de este inciso, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido, a través de sus Segunda y Séptima Salas, respectivamente, lo siguiente:

*Resoluciones Fiscales no Fundadas.—La circunstancia de que no se cite la disposición legal que sirve de apoyo a una resolución fiscal, no puede estimarse que deja indefenso al causante, tanto más si en la propia instancia expresa argumentos impugnando en cuanto al fondo la procedencia o improcedencia de tal resolución. Juicio 572-1946. Tribunal Fiscal de la Federación. Cía. Mexicana de Sedas "El Fénix".*

*Resoluciones Administrativas. Falta de Fundamentos de las Mismas.—Según tesis sustentadas por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, esta circunstancia no constituye una omisión de carácter formal, sino de fondo, por lo que el Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio que se entable contra tales resoluciones debe concretarse a nulificar, por ilegal, el acto administrativo, y no señalar como efecto de sentencia, el que se dicte una nueva reso-*

---

(1) Tomo XXXVIII, p. 199.

(2) Artículo 228, inciso b), del nuevo Código Fiscal de la Federación.

lución. Juicio 1217/944 promovido por Compañía Unida de Ventas, S. A.

La Segunda Sala del Tribunal Fiscal sostiene que la circunstancia de que no se cite la disposición legal que sirve de apoyo a una resolución fiscal no puede estimarse que deje indefenso al causante, tanto más si en la propia instancia expresa argumentos en cuanto al fondo; o sea que si el causante alega como causal de nulidad el que la resolución no esté fundada y motivada, pero en seguida entra al fondo del asunto exponiendo las razones que tuvo la autoridad para haber expedido la resolución y las disposiciones en que ella se apoyó, pero que omitió consignar en el documento, entonces no hay motivo para que se decrete la nulidad de la resolución, pues el interesado ha suplido las deficiencias de la misma.

En cambio, para la Séptima Sala del Tribunal Fiscal, según tesis sustentada por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, esta circunstancia no constituye una omisión de carácter formal, sino de fondo, por lo que el Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio que se entable contra tales resoluciones debe concretarse a nulificar por ilegal el acto administrativo y no señalar como efectos de sentencia el que se dicte una nueva resolución, es decir, que según esta tesis que ha hecho suya la Séptima Sala, cuando la autoridad emite una resolución que no está fundada ni motivada, el causante debe alegar esa causal de nulidad y no agregar nada en cuanto al fondo para no subsanar la deficiencia de la autoridad, porque entonces se aplicaría la tesis de la Segunda Sala del Tribunal Fiscal de la Federación.

Sin embargo, sobre esto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 180 último párrafo inciso b) (3), nos dice que la demanda puede ampliarse en dos casos: a).—cuando se demande una negativa ficta, y b).—cuando el actor no conozca los fundamentos de la resolución impugnada sino hasta que la demanda esté contestada, es decir, que cuando un causante alega que la resolución no se encuentra fun-

---

(3) Artículo 194 del nuevo Código Fiscal de la Federación.

dada y motivada, la Secretaría de Hacienda al contestar la demanda puede dar a conocer las razones que tuvo para expedirla y las disposiciones en que apoya ese razonamiento y en ese caso el contribuyente quejoso tiene un plazo de 15 días, a partir de la fecha en que se le notifica la contestación de la demanda, para que amplíe su demanda refiriéndose ahora a los motivos y a las disposiciones que la autoridad ha esgrimido en la contestación y que omitió al expedir la resolución.

En relación con esto, la Procuraduría Fiscal de la Federación cuantas veces se le ha presentado este problema ante el Tribunal Fiscal, ha omitido hacer referencia al precepto que he citado del Código Fiscal de la Federación, por lo que nunca se ha requerido al contribuyente para que amplíe su demanda vistas las razones y disposiciones que se le han dado a conocer en la contestación de la demanda. Por lo tanto, queda digamos a criterio del litigante, lo siguiente: si está frente a resoluciones no fundadas y motivadas hay dos caminos a seguir o bien, simplemente se alega, como causal de nulidad la falta de fundamentación y de motivación, no subsanándose esas omisiones de la autoridad, o bien, se subsanan y se entra al fondo del problema. Creo que lo correcto es hacer uso de esta causal de nulidad y si la Procuraduría Fiscal de la Federación al contestar la demanda da a conocer las disposiciones y las razones que tuvo la autoridad demandada para expedir la resolución y solicita que con apoyo en el artículo 180 antes citado, se le corra traslado al causante para que amplíe su demanda, pues no ha perdido, la oportunidad de defensa y, si en cambio, la autoridad omite hacer referencia al citado artículo 180, el Tribunal Fiscal deberá dictar una resolución favorable total para el contribuyente.



Art. 16.—...

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

En relación con la garantía de seguridad jurídica antes citada, debemos remitirnos a la parte final del primer párrafo de este mismo artículo, que nos dice:

*En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia (1).*

---

(1) El artículo 84 del nuevo Código Fiscal de la Federación, reglamenta lo relativo a las visitas domiciliarias.

En relación con lo anterior, son dignos de mencionarse los criterios jurisdiccionales siguientes:

*Actas de Inspección. Su Validez.—Una acta de inspección sin testigos tendrá valor probatorio según las circunstancias especiales, ya sea por haber obtenido la conformidad del causante expresa o tácita o por no presentarse pruebas o datos en contrario. Si se formulan objeciones o se impugna la falsedad el documento, su fuerza probatoria puede ser nulificada por los medios legales pero nunca considerarse inexistente. Voto particular del señor Magistrado Mariano Azuela. El acta de visita merece el valor probatorio cuando ha firmado de conformidad el causante, aun cuando no hayan intervenido los dos testigos, y no merece valor probatorio alguno, cuando ha firmado simplemente para constancia el causante, o no ha firmado, o no comparecen los dos testigos. (Contradicción de sentencias dictadas en los juicios 2688/40 y 3806/40. Resolución del Pleno de 6 de mayo de 1942).*

*Actas de Inspección. Su Valor.—Se estima que el acta de inspección, de la que sólo aparece la firma del inspector sin la de los testigos, en ausencia del visitado, equivale al testimonio de parte interesada sin ningún valor jurídico por consiguiente. Juicio . . . . 1614/49 del Tribunal Fiscal de la Federación promovido por Cervecería Modelo, S. A.*

Por último, tenemos la siguiente jurisprudencia definida de la Sala Administrativa de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación:

*Visitas Domiciliarias, Actas Levantadas con Motivo de las.—Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa, tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan la exigencia establecida por el artículo 16 Constitucional, consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del*

*lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia (2).*

Sexta Epoca, Tercera Parte:

Mismo sentido:

Vol. LVI, p. 100. A. en R. 6387/61. Yolanda G. de Gerard y Coags. 4 votos.

Vol. LVI, p. 109. A. en R. 5877/61. Cía Medicinal La Campana, S. A. 4 votos.

Vol. LVI, p. 109. A. en R. 4008/61. Guadalupe García Armora y Coags. 4 votos.

Vol. LVII, p. 152. A. en R. 4220/61. Jesús Rivera Ortiz y Coags. 4 votos.

Vol. LVII, p. 152. A. en R. 4570/61. Jesús Cortés Bonilla y Coags. 4 votos.

---

(2) Pugna con la jurisprudencia transcrita, lo dispuesto por la fracción VII del artículo 84 del nuevo Código Fiscal de la Federación.

*Art. 17.—Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil. . . . .*

Conforme a este precepto, que comprende una garantía de seguridad jurídica, nuestra Constitución admite que el legislador ordinario pueda establecer el delito fiscal.

Previsto en el Código Fiscal de la Federación lo relativo al delito fiscal (1), fuera de dos o tres casos, no se ha hecho uso de esta arma como medida para intimidar al contribuyente a un mejor cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Dado el elevado índice de evasión fiscal que existe en México, se concluye que ningún temor inspira la pena privativa de libertad como sanción, quizás imputable a que de pretenderse encarcelar a todo aquél que omite, quién entonces proporcionará los recursos necesarios para construir las cárceles.

Digno de comentarse es la forma, digamos *sui generis*, en que se extingue el delito de defraudación fiscal que junto con el de contrabando es el más popular entre los causantes. En efecto, el artículo 275

---

(1) Capítulo IV, del Título Segundo, del nuevo Código Fiscal de la Federación.

del Código Fiscal de la Federación (2) nos dice que: "no se aplicarán las sanciones establecidas en este capítulo y por consiguiente se sobreseerá el proceso, si se pagan las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones o si previamente a que las formule, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebra convenio con el inculpado, en que quede depurada su situación fiscal y garantizado el interés del erario federal, a satisfacción de aquélla".

De conformidad con lo anterior, quien comete el delito de defraudación fiscal sabe que a lo más a que se expone, si llegare a ser descubierto y consignado ante la autoridad judicial, es a verse obligado a enterar las cantidades omitidas, ya que restituyéndolas se extingue la acción penal; lo que viene a contribuir a que el causante pierda temor a incurrir en este delito (3).

---

(2) Artículo 45, párrafos 4o. y 5o. del nuevo Código Fiscal de la Federación.

(3) El artículo 45 del nuevo Código Fiscal de la Federación, amplía el sobreseimiento del proceso penal, para los delitos tipificados en los artículos 51, 65, 71, 72, 75 y 76 del mismo ordenamiento.

*Art. 17.—... ..*

*... Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia;... su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.*

Esta garantía de seguridad jurídica la recoge y hace suya el nuevo Código Fiscal de la Federación, al expresar en su artículo 170 que: "en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación no habrá lugar a condenación en costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan". Sin embargo, agrega en seguida: "los honorarios del perito tercero serán pagados por las partes. Si los que corresponda sufragar al particular, sea actor, demandado o coadyuvante, no son cubiertos oportunamente, los pagará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y ésta exigirá el reembolso mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

Podrán decir los autores de este precepto que el Tribunal Fiscal en sí, por el servicio que presta, no exige al particular, sea actor, demandado o coadyuvante, cantidad alguna, pero al establecerse que los honorarios del perito tercero serán pagados por las partes, se viene a desnaturalizar la garantía prevista en la parte final del artículo 17 Constitucional.

Los honorarios del perito tercero en discordia que corresponda cubrir al particular, pueden resultar en infinidad de juicios superiores al crédito fiscal que se está impugnando o a la cantidad cuya devolución se reclama; o bien, junto con la suma a cubrir a su propio perito resulta casi igual, igual o superior a lo que se impugna o se reclama.

Frente a lo dispuesto por el citado artículo 170, y ante un juicio que requerirá el ofrecimiento de una prueba pericial, el particular tendrá que prever la intervención del perito tercero y, por ende, el monto de sus posibles honorarios.

Considero que el artículo 170 del nuevo Código Fiscal de la Federación viene a violar la garantía prevista en el citado artículo 17 Constitucional, ya que por prohibición de costas judiciales debemos entender que ninguna cantidad le será exigida a los particulares que acudan a un tribunal, sea por el servicio que éste preste directamente, como por los servicios que terceros presten, cuando los de éstos se requieran como consecuencia de un acuerdo del tribunal para mejor proveer.

### CAPITULO III

Artículo 21, primer párrafo.

Artículo 21, segundo párrafo.

Artículo 22, primer párrafo.

Artículo 22, segundo párrafo, en relación con el artículo 31, fracción IV.

Artículo 23.

Artículo 28, en relación con los artículos 27, fracción XVII, inciso g), y 123, fracción VIII.

Artículo 31 fracción IV, en relación con los artículos 65, fracción I, 73, fracción VII, 74, fracción IV, y 126.



*Art. 21.—La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas...*

Lo que interesa para nuestro estudio de esta disposición, son los dos párrafos siguientes: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial... Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía"...

Pregunto: ¿y las penas pecuniarias que impone la autoridad hacendaria, tienen apoyo constitucional?

Al referirse el artículo 21 de la Constitución a que a la autoridad administrativa le compete sancionar la violación de los reglamentos gubernativos y de policía, olvidó el Constituyente hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos de carácter tributario, es decir, que nuestra Constitución tiene una laguna respecto a la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer penas pecu-

niarias, ya que, repito, la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos y de policía.

Sobre este punto, el Lic. Servando J. Garza, en su obra *De las Garantías Individuales y el Derecho Tributario Mexicano*, sostiene y con lo cual estoy de acuerdo, que no siendo los ordenamientos tributarios reglamentos gubernativos y de policía, la autoridad hacendaria carece de competencia para imponer multas a los infractores de las leyes o reglamentos tributarios (1).

---

(1) Obra citada, p. 143.

*Art. 21.—...*

*Si el infractor fuese jornalero u obrero no podrá ser castigado con multa mayor del importe de su jornal o sueldo en una semana.*

Por jornalero u obrero debemos entender a toda clase de trabajador o empleado, o sea todo aquel que, rigiéndose por una relación de trabajo, queda protegido por la Ley Federal de Trabajo. Pero en materia tributaria se presenta el siguiente problema: un asalariado que tiene, digamos, dos o tres empleos (profesional que presta sus servicios en una dependencia pública y da dos clases en distintas escuelas), no hace la acumulación de los ingresos como lo ordena la Ley del Impuesto sobre la Renta. A la vuelta de cinco años es descubierta esa omisión por la autoridad hacendaria y le finca la diferencia de impuestos a su cargo y pretende sancionarlo hasta con tres tantos del impuesto omitido, que resulta ser una multa que se excede de una semana de jornal o de trabajo de esa persona. Creo que en este caso es aplicable la garantía que consagra el segundo párrafo del artículo 21 Constitucional, o sea que la autoridad hacendaria, al sancionar la omisión de acumulación de sueldos de una persona, no debe imponer una multa superior al importe de una semana de labor.

*Art. 22.—Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquiera especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.*

... ..

En el primer párrafo de este precepto encontramos una garantía de seguridad jurídica, que llevada al aspecto que en primer término nos interesa, o sea lo relativo al concepto de multa excesiva, tenemos que nadie puede ser sancionado con una pena pecuniaria que produzca una finalidad diversa de la que conforme a la ley debió de inspirar a la autoridad administrativa que la impuso, porque se producirá lo que en la doctrina se conoce como desvío de poder. Veamos brevemente los antecedentes del desvío de poder, considerado en el Código Fiscal de la Federación (1) como una causal de nulidad de las multas impuestas por la autoridad hacendaria.

La tesis del desvío de poder o exceso de poder surgió a mediados del siglo pasado y se formó exclusivamente por la jurisprudencia que fue estableciendo el Consejo de Estado Francés. Primeramente se

---

(1) Art. 228, inciso d).

habló de exceso de poder al alegarse incompetencia de la autoridad, violación del procedimiento, violación de la ley aplicada o al impugnarse las resoluciones administrativas por desvío de poder.

El primer antecedente que se conoce de lo que hoy se ha denominado teoría del desvío de poder, tuvo su origen en una sentencia conocida como Sentencia Bernes, emitida por el Consejo de Estado Francés el 19 de mayo de 1858, que resolvió lo siguiente: El Alcalde de Tolosa estaba autorizado para cobrar un precio a los bañistas que al acudir a la playa hacían uso de los establecimientos municipales; pero el Alcalde pretendió exigir el precio aun a aquellos bañistas que no hacían uso de los establecimientos públicos. En este caso, el Consejo de Estado Francés resolvió que había desviación de la facultad otorgada al Alcalde de Tolosa.

Un segundo caso se presentó en 1872, que fue el que constituyó, digamos ya en definitiva, la base de la teoría del desvío de poder, que es el siguiente: en ese año, el gobierno francés decidió ejercer el monopolio en la fabricación de cerillos, por lo que todas las fábricas de cerillos en manos de particulares deberían de pasar a ser propiedad del Estado, previa indemnización de sus propietarios.

Pero hubo un alcalde que queriendo que el Municipio se ahorrra el importe de la indemnización, buscó una causal para clausurar la fábrica y que en esta forma el Municipio se apropiara del inmueble. Para ello inventó como pretexto que la fábrica era insalubre, que no daba garantías de seguridad al personal que en ella laboraba y que por consiguiente, procedía la clausura de la misma.

En este caso, al igual que en el anterior, el Consejo de Estado Francés consideró que había desvío o exceso de poder por parte de la autoridad municipal, dado que las facultades deben ejercerse siempre en vista del fin que la ley ha tenido en cuenta para otorgarla, o sea que la teoría del desvío de poder consiste en que la autoridad administrativa, al aplicar una norma, debe tomar en cuenta el fin que el legislador tuvo en mente al emitirla. En otras palabras, que la teoría del

desvío de poder permite al juez el examen de las intenciones de los administradores (2).

Veamos brevemente, las principales tesis que sobre desvío de poder han emitido las diversas Salas del Tribunal Fiscal de la Federación.

*Desvío de Poder.*—Según la jurisprudencia del Consejo de Estado Francés que sirvió de base para elaborar la doctrina en la materia que se considera, consiste éste en que la autoridad demandada al emitir un acto administrativo persiga una finalidad diversa de la que conforme a la Ley debió inspirarle. (Juicio de Nulidad 848/944 promovido por Ernesto Madero y Hnos.).

*Desvío de Poder. Multa Excesiva.*—Tal circunstancia puede resultar atentos los términos del artículo 256, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en el caso de que se sancione la omisión de asientos de compras en los libros de contabilidad, de la proporción que se establezca entre el monto de las facturas omitidas y el importe de la sanción fijada. (Juicio de Nulidad 2582/944 promovido por Rafael Ang y Cia.).

*Desvío de Poder.*—El desvío de poder, en los términos que lo establece el inciso d) del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, ha sido interpretado por la Sala en el sentido de que sólo existe cuando asciende al máximo señalado por el Código Fiscal la multa que se imponga y las condiciones económicas del causante hagan imposible el pago de la sanción; en tal virtud, si el artículo 228 del Código Fiscal, en su fracción I, establece como infracción al faltar a la obligación de presentar o proporcionar los avisos, declaraciones, etc., que exigen las leyes fiscales y el 255, frac-

---

(2) Alfonso Cortina. *Examen de la facultad discrecional en el Derecho Tributario, Análisis de la Teoría Francesa del Desvío de Poder; su introducción al Derecho Fiscal Mexicano*, conferencia sustentada en la entonces Escuela de Jurisprudencia de la Universidad Nacional Autónoma de México, el 21 de febrero de 1959.

ción I, señala para tales infracciones la imposición de una multa de \$1.00 a \$1,000.00 por cada infracción, en el presente caso la autoridad no incurrió en desvío de poder al imponer multa de . . . \$200.00 por una de las infracciones y, de \$100.00 por la otra, y debe declararse la validez de tales sanciones. (Juicio de Nulidad 2514/50 promovido por Lidia Cacho Solorio).

*Desvío de Poder. Facultad Discrecional.*—La facultad discrecional que la ley de la materia concede a las autoridades fiscales para fijar las sanciones dentro del límite consentido, está fundada en el interés público cuyo daño más o menos grave pueden ellas justificar en vista de los antecedentes, constancias y circunstancias que tienen entre sí, y si es verdad que dichas autoridades podrían en alguna ocasión extralimitarse en la imposición de las multas, en el caso de que éstas quedaran a su absoluto arbitrio, también lo es que tal posibilidad queda descartada desde que el legislador limita, como lo hizo en el artículo 253 del Código Fiscal, el margen de aquel arbitrio, de modo que cuando, al sancionar, la autoridad fiscal se somete a tales limitaciones, no puede haber desvío de poder. (Juicio de Nulidad 1892/55 promovido por Maximilian de México. S. A.).

*Sanción de Casos Similares con Porcentaje Distinto. Desvío de Poder.*—Que el presente problema esta Sala lo tiene debidamente explorado, como aparece del juicio 854/957. En la resolución dictada en el juicio mencionado se afirmó textualmente: “La Sala encuentra, que en efecto, la resolución dictada por la Procuraduría Fiscal de la Federación constituye un desvío de poder porque no aplica en forma debida las fracciones III y XII del artículo 212 del Código Fiscal de la Federación, pues si bien es cierto que se encuentra la multa que se impugna comprendida en el arbitrio que le confiere el artículo 255 fracción I de dicho ordenamiento, también debe tenerse presente que en casos similares, como el que se ha invocado, aplicó un porcentaje menor del impuesto evadido”. En efecto, de igual manera, en el expediente en que se actúa, se deja acreditado que en idénticas condiciones, por violación al artículo 58 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercan-

tiles se impuso como multa un 50% del impuesto omitido al señor Joaquín Rubio Townsend, y en cambio, al actor, se le imponen tres tantos de dicho impuesto. Ese hecho constituye, por sí solo, la evidencia de que la autoridad hace uso arbitrario e ilegal del arbitrio judicial que la ley le confiere, por lo que tal resolución está afectada de nulidad conforme al inciso b) del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación. La similitud de los casos estudiados del actor en este juicio, señor Antonio Esper Ize y la del señor Joaquín Rubio Townsend se comprueban, si se toma en cuenta que el primero de los mencionados omitió el pago del impuesto sobre ingresos mercantiles en la cantidad de \$506.64, en un período que va del 1o. de enero de 1952 al 31 de diciembre de 1955, como se precisa en la resolución que ahora impugna, por lo que hace al segundo, éste omitió el pago del impuesto en \$2,536.32, en el ejercicio de los años de 1948 a 1953. Por lo tanto, la Sala declara la nulidad de la resolución impugnada, a efecto de que la Procuraduría Fiscal de la Federación dicte otra en la que cuantifique la multa en la cantidad de \$252.32, o sea, 50% del impuesto omitido. (Resolución de 10 de agosto de 1957). (Juicio de Nulidad 1304/57 promovido por Antonio Esper Ize).

*Elementos que Deberán Atenderse para la Imposición del Máximo o Mínimo de la Pena.—...Para la determinación de la pena dentro del máximo o mínimo que marca la Ley, hay que atender a la situación económica del penado, a la gravedad de la infracción y si existe o no dolo y al perjuicio que el Fisco haya sufrido o podido resentir. . . (Juicio de Nulidad 1892/46/344/53 promovido por Cervecería del Norte, S. A.).*

Por último, tenemos la jurisprudencia que sobre esta materia ha sentado la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que expresa:

*Facultad Discrecional.—La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia en el sentido de que el uso del arbitrio sólo es legítimo cuando el funcionario que de él goza se apoya en datos objetivos, y, partiendo de tales datos, razona las*



conclusiones a que llegue en el ejercicio del mismo arbitrio, declarando que puede controlarse el uso de las facultades discrecionales cuando éstas se ejerciten en forma arbitraria y caprichosa, la decisión de la autoridad no invoca circunstancias de hecho, las mismas son alteradas, o el razonamiento en que la resolución se apoya es ilógico. (Tocas 153/57, 3167/56, 3294/56, 6489/55 y amparo en revisión 1969/58. Boletín de Información Judicial, correspondiente al mes de agosto de 1958, página 461). (Resolución de 19 de septiembre de 1960).

Por último, tenemos lo relativo a "penas inusitadas y trascendentales".

Una pena es inusitada "cuando su imposición no obedece a la aplicación de una norma que la contenga, sino al arbitrio de la autoridad que realiza el acto impositivo" (1).

Estaremos en presencia de una pena trascendental cuando se pretende sancionar, por una infracción, a personas ajenas a la misma.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación a través de su Primera Sala, resolvió, el 2 de junio de 1949, lo siguiente:

*Artículo 29, Fracción II, del Código Fiscal de la Federación. Su Interpretación.— Considera la Sala que el precepto de referencia únicamente se refiere a créditos derivados de impuestos y derechos y no de multas, porque esto implicaría dar a éstas un carácter trascendental que prohíbe la Constitución de la República. En efecto, el artículo 22 Constitucional prohíbe la aplicación de penas trascendentales que son, conforme a la doctrina jurídica, aquellas que trascienden a personas diversas del infractor o delincuente; pero por lo que se refiere al origen de las prestaciones fiscales a que alude la citada fracción II, cabe observar que ni siquiera se extiende a derechos insolutos, ya que de su propio texto*

---

(1) I. Burgoa, *Las Garantías Individuales*, p. 419, edición 1944.

*se infiere que la responsabilidad objetiva que en él se establece se limita a prestaciones insolutas por concepto de impuestos personales. Si, pues, lo que trata de cobrarse al actor es una multa impuesta a persona distinta, o sea a Treviño, S. A., la responsabilidad objetiva, fundada como lo sostiene dicha Procuraduría, no le alcanza, y, por ende, no motiva la legalidad del cobro impugnado. (Junio 2 de 1949). Juicio de Nulidad 5671/949 promovido por Alfonso Treviño Rodríguez.*

Sin embargo, el criterio de la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es el siguiente, dentro del cual queda perfectamente comprendido lo dispuesto por el artículo 14, fracción VI, del nuevo Código Fiscal de la Federación, que es:

*Créditos Fiscales, Cuando Hay Cambio de Causante.—La correcta y legal interpretación que debe darse al artículo 29, fracción II del Código Fiscal de la Federación, es que lo que la Ley ha establecido, es una obligación para quien adquiera o traspase algún bien que sea fuente de ingresos y que a la vez sea origen de créditos fiscales, para el pago de éstos aun cuando sea a cargo del anterior propietario. No se trata simplemente del pago de impuestos, sino que la Ley habla genéricamente de créditos fiscales, entre los cuales quedan comprendidos los que provienen de la aplicación de sanciones, y tampoco limita el precepto de responsabilidad objetiva a las veces en que ya estuviera fijado el crédito del Fisco al verificarse la adquisición o traspaso, sino que debe atenderse a que la mente de la Ley, es la de abarcar también aquellas responsabilidades que pueden dar nacimiento al crédito fiscal y que están insolutas, aun cuando sea por virtud de determinación o fijación concreta de dicho crédito. (Ingenio Kakalná, S. A. Agosto 9 de 1948. Cinco votos, página 1116 del Tomo XCVII del Semanario Judicial de la Federación). Sostiene la misma tesis: Benjamín Fernández (enero 4 de 1945. Cinco votos, página 25 del Tomo LXXXIII de la misma publicación).*

*Art. 22.—...*

*No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.*

... ..

El párrafo transcrito, al igual que el primero de este precepto, contiene una garantía de seguridad jurídica. Aparentemente hay contradicción entre los dos párrafos, dado que el primero prohíbe "la multa excesiva y la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales", pero el segundo señala, la excepción a aquella regla. En relación con este segundo párrafo, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido la siguiente ejecutoria:

*Aplicación de Bienes para el Pago de Créditos Fiscales.—Debe observarse que es errónea la interpretación que se da al mencionado precepto, porque lo que éste establece es que no es confiscatoria la aplicación de bienes que la autoridad judicial haga para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, ni lo será tampoco la aplicación que de esos bienes se*

*haga para el pago de impuestos y multas; y que, de acuerdo con las leyes, las autoridades administrativas están y han estado siempre facultadas para cobrar impuestos e imponer multas, así como también para hacer la aplicación de bienes con esos objetos, es evidente que el artículo veintidós, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que con los indicados objetos hacen las autoridades administrativas (1).*

El Lic. Ernesto Flores Zavala sostiene que el segundo párrafo del artículo 22, autoriza al Poder Legislativo a establecer leyes tributarias con tasas, tarifas o cuotas que sean confiscatorias (2), ya que el mismo expresa que no se considera como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas. Esta tesis la considero incorrecta, en virtud de que se olvida lo que nos dice el artículo 31 Constitucional, fracción IV, de que todos tenemos la obligación de contribuir al gasto público, así de la Federación, como de los Estados y Municipios en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Si se estableciera un impuesto que absorbiese el 100% de la utilidad que obtuviese un comerciante o industrial, en época de paz, ese impuesto no podría reputarse proporcional y equitativo, sino confiscatorio en los términos del primer párrafo del artículo 22 Constitucional.

La correcta interpretación del segundo párrafo del artículo 22, en mi opinión, es la siguiente: si por actos imputables al contribuyente, sean de buena o mala fe, éste incurre en un fuerte adeudo con el Erario, sea por concepto de impuestos o de multas, que de hacerse efectivo originara su insolvencia, ya que sería despojado de todos sus bienes, no podrá alegarse violación de la garantía que consagra el primer párrafo del artículo 22, pues la situación queda comprendida en la excepción a dicha garantía y que encontramos en el segundo párrafo de dicho precepto.

---

(1) Tomo XX, p. 355. Compañía de Comercio, Inversiones e Industrias, S. A. 10-II-27.

(2) *Finanzas Públicas Mexicanas*, p. 205, Ed. 1946.

*Art. 25.—Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el primer juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.*

Este precepto, al igual que el anterior, encierra una garantía de seguridad jurídica, interesándonos para nuestro estudio la parte relativa a que: "nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene", que es un principio general de derecho incorporado en nuestra Constitución.

El Lic. Servando J. Garza, en su obra *De las Garantías Individuales* (1), hace un estudio de este precepto (en la parte transcrita) diciéndonos que cuando se pretende sancionar a un contribuyente que ha eludido dolosamente el pago de impuestos, tanto con pena pecuniaria y pena privativa de la libertad, mediante dos procedimientos distintos, uno administrativo y el otro judicial, se está violando en perjuicio del mismo dicha garantía.

La autoridad hacendaria sostiene que el problema ha quedado resuelto con lo dispuesto por el artículo 205 del Código Fiscal de la Federación (2), que establece lo siguiente:

---

(1) p. 144.

(2) Artículo 55 del nuevo Código Fiscal de la Federación.

*Art. 205.—En las infracciones de las leyes o reglamentos fiscales, exclusivamente se tomará en cuenta el aspecto administrativo, y las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por responsabilidad penal.*

Considero, al igual que el Lic. Servando J. Garza, que el procedimiento administrativo para la imposición de las penas pecuniarias, es en sí un juicio, ya que la autoridad hacendaria deberá de juzgar la actuación del infractor, hecho lo cual procederá a castigarlo con una pena pecuniaria como lo es la multa. Es más, el sancionado puede inconformarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación y contra la sentencia de este órgano, acudir al juicio de garantías en donde, previo el procedimiento legal correspondiente, se resolverá sobre la procedencia de la pena pecuniaria impuesta al quejoso.

Independientemente del procedimiento administrativo y jurisdiccional en donde se juzgó y sentenció al infractor con una pena pecuniaria, éste será llevado a un nuevo procedimiento en donde se le pretenderá juzgar nuevamente, por el mismo acto, pero ahora con pena privativa de la libertad, tenemos que concluir que el artículo 205 del Código Fiscal de la Federación es violatorio del artículo 22 Constitucional. Confirma lo expuesto, la sentencia que la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, emitió el 25 de noviembre de 1959, en los términos siguientes:

*Aplicación del Principio Nullum Crimen, Nulla Poena Sine Lege en el Derecho Penal Fiscal.—Es razonable extender, a la materia de las infracciones fiscales, el principio de Derecho Penal de que la Ley más benigna debe aplicarse, con efectos retroactivos en favor del infractor, a hechos ocurridos antes de su vigencia, salvo inequívoca y terminante disposición en contrario, y tal es la solución que proponen algunos autores de Derecho Tributario. El artículo 252 del Código Fiscal engloba, dentro del término de "sanciones", medidas de carácter muy diverso, como las multas que puede imponer la autoridad administrativa (fracción I), y la prisión, que sólo puede decretar la autoridad judicial (fracción VI),*

lo que nos revela que pertenecen a la misma categoría los delitos fiscales y otras infracciones no calificadas de delictuosas. Regulando la materia de las infracciones, el propio Código previene (artículo 241) que, en todo lo no expresamente previsto, se aplicarán las reglas del Código Penal, entre las cuales se hallan las establecidas por los artículos 56 y 57 que invoca la Sala de primera instancia. Finalmente, cabe decir que el lema del Derecho Criminal *nullum crimen, nulla poena sine lege* corresponde con exactitud, en su espíritu, al principio contenido en el artículo 11 del Código Fiscal: "Las normas de Derecho Tributario que establezca cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva". Tratándose de materias análogas, es lícito aplicar, respecto de infracciones a las leyes fiscales, la prevención de los artículos 56 y 57 del Código Penal. Sentencia dictada en el Juicio de Nulidad número 353/50, promovido por Miguel Padilla Navarro.

Jarach, frente a este problema, sostiene que el procedimiento debería de ser uno solo y por consiguiente, en un solo juicio resolverse lo relativo a las penas a que se ha hecho acreedor el infractor, pero no seguir dos procedimientos y juicios distintos.

*Art. 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;...*

¿Cuál es el alcance de esta prohibición constitucional?, porque tanto el Código Fiscal de la Federación como la casi totalidad de las leyes tributarias contienen capítulos de exención.

La exención es uno de los particularismos del Derecho Tributario. Es una figura que se establece por el legislador por razones de equidad, por razones de conveniencia o por razones de comodidad, es decir, la exención es una figura jurídica tributaria que viene a atenuar, por las razones antes expresadas, el rigor de una ley tributaria. Hay en la doctrina la discusión de que nadie debe estar exento del pago de impuestos, ya que ello sería violar el principio de generalidad; además, si todos participamos en la cosa pública mediante el voto, todos tenemos la obligación de contribuir al gasto público por pobre que se sea (1). En cambio, otros nos dicen que no viola el principio de generalidad, el que se declare la exención de impuestos en favor de aquellos que carecen de capacidad contributiva, en virtud de que exigir el pago de impuestos a personas que no perciben ni lo suficiente para vivir, significará empobrecerlos más y obligarlos a que acudan al au-

---

(1) Rafael Balsa, *Compendio de Derecho Público*.



xilio económico del Estado, que puede resultarle a éste a la postre, más gravoso que la aportación económica que esas personas entregan por concepto de impuestos (2).

Pero no es este el momento para estudiar, desde el punto de vista doctrinario, el tema de la exención de impuestos, sino, ¿cuál es el alcance de la prohibición constitucional de uno de los particularismos del Derecho Tributario?

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido que venir en auxilio de la Hacienda Pública Mexicana para declarar la constitucionalidad de los capítulos de exención que contienen las leyes tributarias, al decirnos que como la prohibición está dentro de los primeros 29 artículos de la Constitución, que se refieren a las garantías individuales, se entiende que una exención será violatoria de las citadas garantías individuales, cuando el legislador la establezca en favor de una o varias personas determinadas, o sea cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal. En otras palabras, mientras una exención se establezca con carácter de general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado artículo 28 Constitucional.

Pero viene a complicar un poco el problema la Ley Reglamentaria del artículo 28 Constitucional, al decirnos en su artículo 15 "que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonen en forma privativa los impuestos ya causados". Si se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona o grupo de personas determinadas, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes, pregunto: ¿y cuándo se releva total o parcialmente a todas las personas que se encuentran colocadas en la misma situación, qué nombre le podemos dar a esa eliminación? Lo correcto

---

(2) Luigi Einaudi, *Principios de Hacienda Pública*.

sería que el artículo 15 expresara: "se considera que hay exención inconstitucional cuando se releva total o parcialmente"...

Dentro de la Constitución encontramos dos exenciones. En primer lugar, en el artículo 27, fracción XVII, inciso g), existe una exención en los términos siguientes: "Las leyes locales organizarán el patrimonio de familia, determinando los bienes que deben constituirlo, sobre la base de que será inalienable y no estará sujeto a embargo ni a gravamen ninguno"; es decir, que el patrimonio familiar rural está exento de todo gravamen, dado que no puede estar sujeto a embargo ni a gravamen ninguno. En el artículo 123, fracción VIII, se prevé la exención para el salario mínimo. Estas dos exenciones podemos denominarlas exenciones constitucionales.

*Art. 51.—Son obligaciones de los mexicanos:*

... ..

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

Esta fracción puede ser objeto de estudio desde distintos aspectos. En primer término analizar el concepto "contribuir"; en seguida el concepto "gasto público"; el tema de la competencia impositiva, en la expresión "así de la Federación como del Estado y Municipio"; el alcance de la expresión "en que residan"; el concepto o conceptos de "proporcional y equitativa" y, por último, el concepto "las leyes".

En este momento sólo trataré lo relativo a los conceptos "contribuir" y "gasto público", pero antes trataré someramente lo siguiente:

La Constitución sólo alude al mexicano como obligado al pago de las contribuciones necesarias a satisfacer el gasto público, por lo que parece desprenderse que el extranjero no está obligado al pago de tributo alguno.

En este caso, al igual como en otros que hemos analizado, ha sido necesario que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuviese

que venir en auxilio de la autoridad hacendaria, con motivo de los juicios que se enderezaron con la expedición de la primera Ley del Impuesto sobre la Renta en 1925 y con posterioridad al Código Fiscal de la Federación, en los que se establece que son sujetos del impuesto tanto el nacional como el extranjero y alegar estos últimos, que como la Constitución se refiere exclusivamente a los nacionales, ellos están exentos de tributar, al declarar dicho alto tribunal que el extranjero, al igual que el nacional, se beneficia de las instituciones públicas, de los servicios que el Estado presta y que por consiguiente, en igualdad de circunstancias también tiene la obligación de contribuir al gasto público.

Pasando al examen del concepto "contribuir", tenemos: al utilizar el Constituyente el término "contribuir", se puede sostener que el legislador ordinario puede crear la figura de la contribución especial, aún desconocida por nuestra legislación fiscal federal, sin necesidad de reforma previa a la Constitución, ya que en dicho término encaja perfectamente toda figura jurídica tributaria que en el futuro se creara y se incorpore en una ley.

Por último tenemos el análisis del concepto "gasto público".

En atención a lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana, en relación con los artículos 65 fracciones I y II, 73, fracción VII, 74, fracción IV, y 126 del mismo ordenamiento, una erogación hecha por la Federación se reputará como "gasto público", si reúne las siguientes características:

1.—*Que la erogación sea hecha a través de la administración activa.*—En los términos de los artículos 31, fracción IV, 65, fracción II y 75, fracción VII constitucionales, los mexicanos tenemos la obligación de cubrir las contribuciones que decreta el Congreso de la Unión, en cuanto basten a satisfacer el presupuesto de egresos y como éste sólo prevé las erogaciones que la Federación hará a través de su administración activa, o sean, las Secretarías y los Departamentos de Estado, pero no las que realizará por medio de sus organismos descentralizados, tenemos que concluir que la primera característica que debe reunir la

erogación es la de que se realice por conducto de la administración activa.

2.—*Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación.*— De acuerdo con el artículo 65 Constitucional, fracción I, el Congreso de la Unión deberá revisar la cuenta pública del año anterior, examen que "no se limitará a investigar si las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas respectivas del Presupuesto, sino que se extenderá al examen de la exactitud o justificación de los gastos hechos y a las responsabilidades a que hubiese lugar", o sea, que toda erogación ajena a las funciones de la Secretaría o Departamento de Estado a cuyo presupuesto corresponda, será rechazada por el Congreso de la Unión y el funcionario que la autorizó quedará sujeto a responsabilidades.

Para determinar cuáles son las funciones atribuidas a una Secretaría o Departamento Autónomo, basta acudir a la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, de 15 de diciembre de 1958, en la que se precisan todas las asignadas a cada una de las entidades que constituyen la administración activa. Se considera que una erogación no se justifica, cuando ella se destinó a la satisfacción de funciones no previstas en dicha Ley.

3.—*Que la erogación esté prevista en el presupuesto de egresos.*— No basta que un gasto se haga a través de la administración activa y que el mismo colme una función a ella atribuida para que se considere gasto público, sino que es indispensable, además, que el renglón respectivo se encuentre previsto en el Presupuesto de Egresos, en los términos del artículo 126 Constitucional, pues la obligación de tributar se funda en la necesidad de satisfacer aquellos gastos previstos en el Presupuesto.

Como excepción a lo anterior, tenemos lo previsto por el artículo 75 de la misma Constitución, que expresa que cuando por cualquier circunstancia se omita fijar la retribución que corresponda a un empleo que está establecido por la Ley, se entenderá por señalada la que hubie-

re tenido fijada en el Presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.

4.—*Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.*—Como última característica, encontramos la necesidad de que el renglón que prevé un gasto, cuente con la asignación correspondiente, pues el sistema rígido incorporado a nuestro Presupuesto no permite pago alguno en exceso de lo que esté comprendido en él o determinado por ley posterior. Por lo tanto, la administración activa sólo puede gastar hasta el monto de lo previsto en cada renglón del Presupuesto de Egresos; si se exceden de esos límites, las erogaciones dejan de reputarse "gastos públicos", ya que no existe obligación para tributar en exceso de lo previsto y, por consiguiente, tocará al Congreso de la Unión exigir responsabilidades.

## CAPITULO IV

Artículo 51, fracción IV, en relación con los artículos 27, párrafos 4o. y 5o.; 73, fracciones VII y XXIX; 117, y 124.

Art. 51.—*Son obligaciones de los mexicanos:*

.....

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

*El Sujeto Activo en Nuestra Legislación (\*).*—En los términos del artículo 51 Constitucional, fracción IV, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por lo tanto, conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados o provincias, como se les denomina en otros países, y los Municipios; con la diferencia de que sólo los dos primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su Hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legisla-

---

(\*) Tomado de la obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Capítulo XV, edición de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1966.



turas de los Estados, según el artículo 115, fracción II, de la propia Constitución. Fuera de la Federación, los Estados y los Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

*Competencia entre la Federación, Estados y Municipios.*—Para delimitar la competencia en materia tributaria entre la Federación, los Estados y los Municipios, es necesario hacer referencia, en forma breve, al sistema federal mexicano, de donde deriva la competencia de la primera con respecto a los segundos.

Al sistema federal mexicano se le ha pretendido encontrar puntos de semejanza con el norteamericano o el canadiense. En efecto, al consumarse la Independencia el 27 de septiembre de 1821, no surgieron varios Estados independientes entre sí, sino uno solo; los diputados Constituyentes de 1822 no representaban Entidad alguna.

Con el derrumbe del Imperio y reunido nuevamente el Constituyente, éste se decidió a implantar el sistema federal, el cual surgió, no como que el Estado Unitario daba vida a los Estados Federales, sino como que éstos daban vida al órgano federal. De ahí que Tena Ramírez, en su obra denominada *Derecho Constitucional Mexicano*, exprese que "al promulgarse el Acta nacieron los Estados y simultáneamente la Federación" (1). Por lo tanto, se adoptó el principio de que las facultades no delegadas a la Federación, se entienden reservadas a los Estados; principio que se encuentra incorporado en el artículo 124 de la Constitución Mexicana de 1917.

*Alcance de la Fracción VII, en relación con la XXIX, del Artículo 75 Constitucional.*—En los términos de la fracción VII del artículo 75 Constitucional, el Congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Aun cuando ésta es una facultad expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias a cubrir sus presupues-

---

(1) 2a. Ed. p. 102. 1949.

tos, ya que de no ser así, perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación. Por consiguiente, ¿cuál es la competencia de la Federación con respecto a los Estados, en materia impositiva?

A fines del siglo pasado y siendo Secretario de Hacienda José Ives Limantour, se promovió una reforma a la Constitución de 1857, prohibiéndose a los Estados gravar la entrada, salida o circulación de mercancías o cosas, o sea el establecimiento de los impuestos conocidos como "alcabalatorios". Esta reforma fue recogida por la Constitución de 1917, en su artículo 117.

Como esta prohibición opera contra los Estados y Municipios, sólo la Federación puede gravar la entrada, salida o el simple tránsito de mercancías o cosas por el territorio nacional.

El segundo caso de delimitación de competencia impositiva derivó, en principio, de una interpretación inadecuada de la Constitución de 1917, en el sentido de que si la nación es la propietaria originaria de los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27, párrafos 4o. y 5o., y la Federación su representante, sólo este ente público puede gravar dichos bienes y recursos.

Como nuestras Entidades Federativas nunca se han distinguido por su celo soberano, aceptaron, en su perjuicio y el de los Municipios esas tesis de la Federación.

Posteriormente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sustentó el siguiente criterio: si el artículo 73 de la Constitución precisa sobre lo que compete legislar al Congreso de la Unión, o sean las facultades delegadas por los Estados a favor de la Federación, debe entenderse que dentro de la facultad de reglamentar jurídicamente determinada actividad, queda comprendida también, en forma exclusiva, la de naturaleza impositiva. Por ejemplo, si la Federación es la única que puede legislar en materia de Instituciones de Crédito, sólo ella puede gravar las actividades de éstas.

Sin embargo, este criterio presentaba el siguiente peligro: si es facultad exclusiva de la Federación legislar sobre el comercio y dentro de esa facultad queda comprendida la impositiva, entonces los Estados y los Municipios no pueden crear leyes tributarias que graven el comercio. Con esta consideración se advirtió el peligro de esas tesis, ya que los principales ingresos de los Estados y Municipios provienen del comercio y de prohibírseles que lo graven, se originaría su bancarrota. No obstante, de pensarse lo contrario, los Estados y Municipios podrían a través de leyes impositivas, hacer nugatoria la facultad de la Federación para reglamentar jurídicamente determinada actividad o materia reservada como exclusiva de la Federación.

Para evitar lo anterior, se reformó la fracción XXIX del artículo 75 de la Constitución, consignándose como facultad exclusiva de la Federación establecer contribuciones sobre:

1o.—El comercio exterior.

2o.—El aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.

3o.—Instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4o.—Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

5o.—Especiales sobre:

a).—Energía eléctrica.

b).—Producción y consumo de tabacos labrados.

c).—Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

d).—Cerillos y fósforos.

e).—Aguamiel y productos de su fermentación.

f).—Explotación forestal.

g).—Producción y consumo de cerveza.

De la lectura de este precepto surge de inmediato la cuestión siguiente: lo que gravan la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la Ley del Impuesto sobre la Renta y la inmensa mayoría de los impuestos especiales, no está delegado a la Federación, luego, ¿por qué el Congreso de la Unión ha expedido esas leyes impositivas?

La fracción que se comenta, introducida por reforma de 1942 y adicionada posteriormente, ha originado dos tesis interpretativas.

1a.—En la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos, en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 Constitucional, o sea, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

2a.—La Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y que esas fuentes rindan los recursos necesarios, será cuestión de cuotas, tasas o tarifas más o menos elevadas, pues pretender que la Federación puede establecer contribuciones sobre fuentes distintas, sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución.

La primera tesis es la que priva en la actualidad.

La primera parte del último párrafo de la fracción XXIX, expresa: "Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas con-

tribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine”.

Si por Entidades Federativas se entienden los Estados, ¿ello significa que el Distrito y los Territorios Federales no tienen derecho a participar en el rendimiento de las contribuciones federales a que alude el citado artículo 73, fracción XXIX, inciso 5o.? Constitucionalmente, por Entidades Federativas se entienden los Estados y, sin embargo, el Distrito y los Territorios Federales participan de los rendimientos como si fuesen Entidades Federativas; es un problema de técnica legislativa y nada más, pues dicho párrafo debía expresar: “Los Estados, Distrito y Territorios Federales participarán en el”...

Por último, cuando los subincisos b) y g) hablan de “Producción y consumo de tabacos labrados” y “Producción y consumo de cerveza” y no simplemente “tabacos labrados” y “cerveza”, ¿se significa que los Estados, Distrito y Territorios Federales, así como los Municipios, pueden gravar el tabaco y la cerveza, pero por hechos distintos a la producción y consumo, como lo serían la enajenación o los rendimientos?

Las leyes reglamentarias de esas fuentes impositivas nos dicen que no pueden ser gravadas con impuestos locales, salvo con el predial. Sobre esto opino que el legislador al reformar o adicionar el inciso 5o. que se comenta, debió simplemente haber dicho “tabacos labrados” y “cerveza”, tal y como se redactaron los subincisos a), c), e) y f), pues con la redacción que adoptó para los subincisos b) y g), debe concluirse en sentido favorable a los Estados, Distrito y Territorios Federales y Municipios, o sea que las leyes reglamentarias de estos dos subincisos se exceden de las disposiciones que reglamentan.

*Competencia Impositiva de los Estados entre sí.*—Sobre este problema, poco se ha escrito en México, y nuestros tribunales no han resuelto casos originados por la concurrencia de dos o más Estados en gravar el mismo ingreso, persistiendo la anarquía que se ha tratado de solucionar con la Ley de Coordinación en Materia Impositiva, de 28 de diciembre de 1953.

Ha contribuido a complicar su solución lo que nos dice el artículo 31 Constitucional, fracción IV, acerca de que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, los Estados y los Municipios, en que residan, lo que parece indicarnos que los Estados y Municipios sólo tienen competencia para gravar a las personas que tienen residencia dentro de sus respectivos territorios, propiciándose el desarrollo de los impuestos alcabalariorios y el empobrecimiento económico en que se encuentran un buen número de Estados y Municipios de la República.

*Problemas de los Estados.*—Los principales, son los siguientes:

1.—Como sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27 Constitucional, tenemos que hay Entidades Federativas que no obstante ser ricas en dichos bienes y recursos naturales, carecen de capacidad económica;

2.—La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los Estados en favor de la Federación en 1942, consignada en la fracción XXIX del artículo 75 Constitucional, ha constituido un impedimento para que aquéllos puedan establecer su propio Impuesto sobre la Renta, ya que no podrían gravar a todas las personas o empresas que obtienen rendimientos o utilidades, pues escaparían todas las que se dedican a las actividades señaladas por la citada fracción XXIX.

Sin embargo, en casi todas las Leyes de Hacienda de las Entidades, se grava la imposición de capitales; en algunas se gravan los salarios, con formas de impuestos que han sido tachados de inconstitucionales; y en otras, como la del Estado de San Luis Potosí, encontramos débiles intentos para gravar a los que ejercen una profesión, arte u oficio.

3.—Otra causa que influye en la escasa capacidad económica de muchas Entidades, la tenemos en que hay ciudades de otros Estados que son centros de producción o de distribución, que impiden el desarrollo de una industria o comercio propio de aquellas entidades.

4.—Otro obstáculo para que los Estados puedan proveerse de recursos económicos, lo constituye la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, que establece que es obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, pues tal parece que los Estados, vista la prohibición Constitucional que tienen de afectar la entrada de productos provenientes de otra Entidad o del extranjero, no pueden gravar a personas que residan fuera de este territorio, aun cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades, v.gr.: el propietario de una planta envasadora de aguas gaseosas ubicada en el Estado de Morelos, puede distribuir libremente sus productos en el Estado de Guerrero, sin que quede afecto al pago de los impuestos de esta última Entidad.

Algunas Entidades como el Estado de México, que es un centro industrial, han modificado su legislación fiscal para establecer que cuando las fábricas perciban sus ingresos fuera de su territorio, se grava la producción y no los ingresos, que de otro modo no podrían recibir impuestos de esas fuentes.

5.—La solución que la Federación ha pretendido dar al problema de que un mismo peso pueda estar gravado en forma distinta por dos Entidades y dos Municipios simultáneamente, es la de expedir leyes impositivas a la industria y el comercio, a las que pueden coordinarse los Estados que previamente deroguen los impuestos locales que gravan las mismas actividades, otorgándoles participaciones en la recaudación, lo cual significa ahorro de gastos de control y administración para los Estados. Lamentablemente, ese sistema no ha dado los resultados apetecidos.

Por ejemplo, en el Estado de Querétaro existe una industria cuya oficina de ventas está en el Estado de Nuevo León. Como en este último Estado se perciben los ingresos, esta Entidad y el Municipio de Monterrey gravarán dichos ingresos y el Estado de Querétaro y su Municipio tratarán también de gravar los mismos ingresos, por el hecho de que en ellos está establecida la industria.

El referido sistema de coordinación, ideado por la Federación, es bueno para los contribuyentes, ya que el peso que perciban en Baja California estará sujeto al pago del mismo impuesto del que perciban en Yucatán y, por lo tanto, se simplifican las obligaciones fiscales. Sin embargo, las Entidades Federativas, por la amarga experiencia que han tenido con los métodos de coordinación, se han abstenido, en su mayoría, de coordinarse a los impuestos federales correspondientes.

En efecto, las Entidades Federativas han observado que cuando han llegado a formar mayoría en la coordinación de un gravamen, la Federación promueve de inmediato la reforma a la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, para que se le delegue la facultad de gravar en forma exclusiva dicha fuente, pues tiene la seguridad de que los Estados coordinados no le negarán su voto.

6.—También contribuye a una mala recaudación por parte de las Entidades Federativas, de los impuestos que mantienen en vigor, la designación de Tesoreros o Directores de Hacienda, que carecen de conocimientos de Derecho Tributario, aun cuando sean buenos prácticos de la legislación local.

7.—Otra causa que determina las recaudaciones insuficientes de los Estados, deriva de la desconfianza de los causantes hacia los funcionarios locales. Normalmente existe más animadversión de los contribuyentes hacia los Fiscos locales, que respecto al Fisco Federal, probablemente debido a que, salvo excepciones, aquéllos, incluyendo a la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, son muy arbitrarios en sus procedimientos de control y recaudación.

8.—En materia impositiva, no obstante que el sistema federal mexicano es similar al norteamericano, o sea, que todo lo no delegado se entiende reservado a los Estados, es más fácil precisar cuáles son las fuentes impositivas que pueden gravar los Estados, que determinar las que corresponden a la Federación.

*Possible Solución al Problema.*—Para tratar de resolver el caos y



la anarquía que existen en materia impositiva, por falta de una delimitación adecuada de la competencia entre la Federación y los Estados, se han sugerido las alternativas siguientes:

a).—Que constitucionalmente sólo la Federación pueda establecer contribuciones y de su rendimiento otorgue participaciones a los Estados; y

b).—Que constitucionalmente sólo los Estados puedan establecer contribuciones y de su rendimiento concedan participación a la Federación.

En contra de tales proposiciones, algunos han opinado que cualquiera de esos dos métodos destruiría el sistema federal mexicano, ya que si es la Federación la única que puede establecer contribuciones, los Estados al perder su independencia económica quedarían totalmente a merced de aquélla, y si es a la inversa, se estaría en presencia de una Federación débil, por no contar con recursos propios.

*Conclusiones.*—De lo hasta aquí expuesto, se concluye y opina lo siguiente:

a).—En los términos de la fracción XXIX, en relación con la VII, del artículo 73 Constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlo;

b).—Constitucionalmente las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la Federación y las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente, la Federación, los Estados y los Municipios.

Como aún subsiste la anarquía en este tema, es preciso buscar una solución conforme al sistema federal mexicano, o sea dentro de la concurrencia de la Federación, Estados y Municipios a gravar los mismos

bienes y servicios, salvo en los casos previstos en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

Para resolver el problema impositivo que priva en México y fortalecer la economía de los Estados y Municipios, lo recomendable es que se analice cuidadosamente en una Convención Nacional Fiscal y con las conclusiones y recomendaciones tomadas en ella, se promueva la reforma de la Constitución, estableciendo cuáles son las fuentes exclusivas de la Federación, de los Estados y de los Municipios, y que las restantes serán gravadas concurrentemente por las tres entidades.

Considero que las fuentes que deben ser exclusivas de los Estados y Municipios y concurrentes entre ellos, son las siguientes:

1.—La propiedad o posesión de los bienes inmuebles, o sea lo que grava el impuesto predial;

2.—Los ingresos de naturaleza mercantil percibidos por empresas cuya actividad no está delegada a la Federación, o sea lo que grava el impuesto sobre ingresos mercantiles; y

3.—Los ingresos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas.

## CAPITULO V

Artículo 31, fracción IV. (Proporcionalidad y equidad).

Art. 51.—Son obligaciones de los mexicanos:

.....

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

¿Qué debemos entender por "proporcional y equitativa"? ¿Son dos conceptos o es uno solo, es decir, debemos de estudiar por un lado el significado de proporcionalidad y por otro el de equidad, o bien los dos términos, los dos vocablos, constituyen un solo concepto?

El Lic. Flores Zavala, en su obra *Finanzas Públicas Mexicanas* (1), considera que debemos entender como un solo concepto las palabras "proporcional y equitativa", dado que en su opinión el Constituyente de 1856 no era, al igual que el de 1917, ningún técnico en materia tributaria, por lo que debió de haberse inspirado en las ideas de Adam Smith muy en boga en esa época. En efecto, hay que recordar que este autor inglés, en el primero de sus cuatro célebres principios de los impuestos, nos dice que: "los ciudadanos de cualquier Estado deben

---

(1) Obra citada, p. 216. Ed. 1946.

contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal". "En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición" (2).

El estudio de la proporcionalidad y equidad de los tributos se presentó por primera vez a fines del siglo pasado y correspondió a Vallarta emitir una sentencia, en la que analiza lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad. El problema que se juzgó en esa sentencia fue el siguiente: al crearse el Impuesto sobre Hilados y Tejidos, los fabricantes de estos productos, que esencialmente residían en los Estados de Coahuila, Tlaxcala y Nuevo León, acudieron al juicio de amparo alegando, entre otras cosas, que ese impuesto no era proporcional y equitativo, en virtud de que no se aplicaba a capitales fincados en otras industrias y a otros fabricantes, sino solamente a aquellos que se dedicaban a la producción de hilados y tejidos; que por consiguiente, era una ley privativa. Los Jueces de Distrito de Tlaxcala y Coahuila concedieron el amparo, no así el de Nuevo León.

A lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de Vallarta, razonó en forma correcta al sostener que no debemos entender que hay falta de proporcionalidad y equidad cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino que basta con que se aplique a todas aquellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la Ley. Pretender que el Impuesto sobre Hilados y Tejidos lo pague también, para que reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad, un asalariado o un comerciante o un industrial que no se dedica a la producción de hilados y tejidos, es tener un criterio erróneo sobre lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad. Además, el hecho de que los fabricantes de hilados y tejidos se encuentran concentrados principalmente en tres zonas de la República, no significa que

---

(2) A. Smith, *La Riqueza de las Naciones*, p. 726, Fondo de Cultura Económica, Ed. 1958.

la Ley es privativa, ya que ella no nos está diciendo que solamente se aplicará a los fabricantes de hilados y tejidos radicados en las ciudades de Tlaxcala, Saltillo y Monterrey (3).

Sobre este tema, considero que la tesis que sostiene el Lic. Flores Zavala es la correcta, o sea que el constituyente mexicano de 1856 usó como un solo concepto no como dos las palabras "proporcional y equitativa".

Sin embargo, nuestra Suprema Corte ha contribuido a crear mayor confusión sobre este problema, al decirnos en una sentencia que todo impuesto debe reunir *los requisitos* de proporcionalidad y equidad, ya que al hablar en plural da la impresión que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional: el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por el otro (4).

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "proporcional y equitativa". Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

En nuestra Legislación Fiscal Federal encontramos ejemplos de ordenamientos o de preceptos que admiten la clasificación siguiente:

a).—Proporcionales, pero no equitativas;

b).—No proporcionales, pero sí equitativas, y

---

(3) Antonio de J. Lozano. *Votos del Sr. Lic. D. Ignacio L. Vallarta*, Tomo II, p. 10, Ed. 1894.

(4) Jurisprudencia Apéndice al Tomo LXXVI, p. 794, citada por E. Flores Zavala, en su obra *Finanzas Públicas Mexicanas*, p. 218, Ed. 1946.

c).—No proporcionales, ni equitativas.

*Proporcionales, pero no equitativas.*—La Ley del Impuesto sobre Envasamientos de Bebidas Alcohólicas grava, por ejemplo, con una tasa de \$0.50 el litro, el vino nacional elaborado con uva fresca del país. Con este tributo se grava por igual el litro de vino que se envase, sin importar el precio del mismo, o sea que paga la misma cantidad por litro el fabricante que lo enajena en \$20.00, que el que lo enajena en \$40.00; para el primero el impuesto le significa un impacto económico del 1.5% y para el segundo del 0.75%. Hay proporcionalidad pero no equidad en el tributo.

*No proporcionales, pero sí equitativas.*—La Ley del Impuesto sobre la Renta grava a los comerciantes e industriales reputados como causantes menores, tomando como base el ingreso bruto anual percibido, que no deberá exceder de \$150.000.00, al que se aplica el coeficiente de utilidad que la misma ley señala para aquellos comerciantes o industriales del mismo ramo o giro pero reputados causantes mayores (aquellos cuyo ingreso bruto anual es de \$150.000.00 en adelante), que no se han producido con rectitud en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales lo que trae consigo la revisión estimativa de sus declaraciones anuales. En otras palabras, el causante menor, visto su ingreso bruto anual, se le aplica un coeficiente de utilidad estimativa y al resultado se le aplica la tarifa del impuesto.

Conforme al sistema antes descrito, dos contribuyentes menores, del mismo ramo o giro, con idéntico ingreso, tributan por igual, sin tomarse en cuenta la verdadera situación económica de cada uno de ellos, o sea se les obliga a tributar sobre una supuesta utilidad, igual para los dos, no obstante que quizás ninguno la obtuvo o bien uno la obtuvo mayor que el otro o bien sólo uno obtuvo utilidad y el otro pérdida.

A cambio de dicho método para determinar el impuesto a pagar, se libera al causante menor de la obligación de llevar todo un juego de libros de contabilidad o sistema de contabilidad alguno, ya que de exigírsele el cumplimiento de idénticas obligaciones contables señala-

das para el causante mayor, sería obligado a trabajar sólo para pagar impuestos al Fisco y honorarios a su contador. Por consiguiente, el tributo que resulta a cargo del causante menor no es proporcional, aun cuando sí equitativo.

*No proporcionales, ni equitativas.*—La Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el aguinaldo de fin de año que perciba el empleado público está exento de acumularse al ingreso ordinario del mes en que lo percibe y en tratándose del empleado de la iniciativa privada, goza de la exención siempre y cuando lo que se le entregue por concepto de aguinaldo no rebase la cantidad de \$2.000.00 mensuales, o bien, el importe de un mes de sueldo si éste es inferior a aquella suma. Como se observa, el empleado público goza de una exención sin límite en cuanto al importe del aguinaldo, no así el empleado de la iniciativa privada. La exención no es proporcional, ni equitativa.

Por último, tenemos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación siempre se ha declarado incompetente para juzgar, desde el punto de vista económico, la falta de proporcionalidad y equidad de una ley tributaria, por considerar que no está capacitada para juzgar los estudios que de tal carácter tomó en consideración el legislador para establecer, entre otros elementos de la ley, la cuota, tasa o tarifa de la misma.



## CAPITULO VI

Artículo 31, fracción IV, en relación con los artículos 29, 65, fracción II; 71, 72, 73, fracción VII, 92, 120, 131 y 133.

*Art. 51.—Son obligaciones de los mexicanos:*

... ..

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

*La Constitución (\*).*—Nuestra Constitución expresa en su artículo 51, fracción IV, que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, la misma Constitución establece que durante el período ordinario de sesiones, el Congreso de la Unión deberá discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto.

Por lo tanto, se concluye que constitucionalmente no puede haber tributo sin ley formalmente legislativa que lo exija.

*Iniciativa de Ley.*—De acuerdo con nuestra Constitución —artículo

---

(\*) Tomado de la obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Capítulo III, edición de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1966.

lo 71—, el derecho de iniciar leyes o decretos en materia federal, compete:

I.—Al Presidente de la República:

II.—A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión; y

III.—A las Legislaturas de los Estados.

Conforme al artículo 72 Constitucional, todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualesquiera de ellas; con excepción de *los proyectos que versen sobre empréstitos, reclutamiento militar o materia tributaria, que deberán presentarse inicialmente ante la Cámara de Diputados.*

Sin embargo, mucho se ha discutido el hecho de que la Cámara de Diputados sea, en materia fiscal, Cámara de Origen.

Para algunos, el origen de esta excepción deriva de cuando le fue arrancada a Juan Sin Tierra la Carta Magna Inglesa, en ella se estipuló que el soberano no podía crear tributo alguno si antes no era aprobado por los representantes del pueblo.

Para otros, como Rabasa, el hecho de que la Cámara de Diputados sea Cámara de Origen no tiene explicación alguna de tipo histórico, pues ello deriva de un error en que se incurrió al establecerse en nuestro país el bicammarismo, en el año de 1872.

La consecuencia de que la Cámara de Diputados sea Cámara de Origen en materia tributaria, es de que los miembros del Senado están impedidos para presentar iniciativas de leyes o decretos de carácter fiscal, en virtud de que ellos sólo pueden presentar sus iniciativas ante su propia Cámara.

*Discusión y Aprobación de la Ley.*—De acuerdo con el artículo 72, todo proyecto sobre contribuciones deberá presentarse, en primer tér-

mino, ante la Cámara de Diputados —Cámara de Origen—; si ésta lo aprueba, pasará para su discusión a la Cámara de Senadores —Cámara revisora, por conocer en segundo término—; aprobado por dicha Cámara, se remitirá al Ejecutivo para que, si no tuviere observaciones que hacer, lo publique de inmediato, para que entre en vigor.

Si el proyecto de ley o decreto es desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, en uso del derecho denominado veto, será devuelto con sus observaciones a la Cámara de Origen. Si el decreto fuese nuevamente aprobado por una mayoría representada por las dos terceras partes de los votos totales, pasará a la Cámara revisora, y si ésta lo aprueba también por idéntico margen de votos, se enviará al Ejecutivo para que lo promulgue. En este caso, aun cuando el Ejecutivo no estuviere de acuerdo con el proyecto, ya no puede oponerse a su promulgación. Las diversas situaciones que al respecto pueden darse, se prevén en los incisos d) y e) del citado artículo 72.

*Publicación de la Ley.*—Una vez que el Presidente de la República ha aprobado el proyecto, ordena su publicación en el órgano oficial denominado "Diario Oficial de la Federación", para el efecto de que sea conocido y entre en vigor.

Con respecto a la publicación, se ha hecho la siguiente observación: el artículo 80. del Código Fiscal de la Federación expresa en su primer párrafo que: "las leyes y demás disposiciones de orden hacendario, previamente a su publicación deberán someterse al refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público, y que sin ese requisito la publicación no tendrá eficacia", o sea, que todo lo que verse sobre materia fiscal debe ir sancionado por el Secretario de Hacienda (1).

Dados los términos en que está redactado este párrafo, da la impresión de que puntualiza para la materia fiscal la obligación que consigna el artículo 92 Constitucional, de que: "todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario

---

(1) Mismo precepto en el nuevo Código Fiscal de la Federación.

del Despacho Encargado del Ramo a que el asunto corresponda y, sin este requisito, no serán obedecidos". Sin embargo, en los términos en que quedó redactado el primer párrafo del artículo 80. del Código Fiscal de la Federación, el legislador fue más allá de la disposición constitucional.

En efecto, el artículo 92 de nuestra Carta Magna sólo impone la obligación de que los Secretarios de Despacho refrenden los actos del Presidente en aquellos asuntos de su ramo y que derivan del ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo 89 Constitucional; no así aquellos actos que son el resultado de lo dispuesto por el artículo 72 de la misma Constitución. El artículo 92 no señala que las leyes, que son disposiciones emitidas por el Poder Legislativo, para ser obedecidas deban ser refrendadas por el Secretario del Despacho a que corresponda el ordenamiento. Si así fuere, el Poder Ejecutivo podría nulificar fácilmente una ley que pretendiese imponerle el Poder Legislativo; bastaría oponer primero su veto y olvidar después su refrendo por el Secretario del Despacho correspondiente. El Poder Legislativo legislaría solamente sobre lo que quisiera el Poder Ejecutivo.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su Sala Administrativa, ha resuelto erróneamente que es inconstitucional toda ley impositiva que no ha sido refrendada por el Secretario de Hacienda (2).

Otro problema se presenta en la Constitución, con motivo de la publicación de la Ley. Nos dice el artículo 120 de la misma, que "los Gobernadores de los Estados están obligados a publicar y hacer cum-

---

(2) "Refrendo de Leyes.—El artículo 92 de la Constitución ordena que todos los reglamentos, decretos y órdenes deberán estar firmados por el Secretario del Despacho, Encargado del ramo a que el asunto corresponda y que sin este requisito no serán obedecidos, y dicho artículo no hace discriminación o diferenciación especial alguna, por lo que sin el requisito del refrendo no es obedecible una ley o decreto." (2 de febrero de 1948. Cinco votos).

Juicio compilado en la p. 902 del Tomo XCV del Semanario Judicial de la Federación. Actor: Estela Mejía Avendaño y congs.

plir las leyes federales". Pongamos el caso de que el Congreso de la Unión apruebe y el Presidente de la República sancione y ordene la publicación en el Diario Oficial, de una nueva ley tributaria que un Gobernador considera inconstitucional, porque va en perjuicio de la economía de su Entidad y que ordena que no se publique en la gaceta oficial. ¿Cuál es la consecuencia de que la nueva ley tributaria no se publique en la gaceta oficial? ¿De esta disposición deriva para los gobernadores el derecho de veto sobre los ordenamientos que apruebe el Congreso de la Unión, con los que no están de acuerdo? ¿Cuál será la finalidad de esta disposición? Un Gobernador, repito, no cumple con esta obligación constitucional: ¿de ello debe concluirse que la ley no entra en vigor en su Entidad? Y si entra, ¿qué propósito persigue esta disposición? Considero que esta norma no pretende otorgar el derecho de veto a los gobernadores, sino simplemente, que los ordenamientos que expida el Congreso de la Unión *tengan una mayor difusión y sean más conocidos por los habitantes del país.*

*Vigencia Constitucional de la Ley Tributaria.*—La Constitución establece en el artículo 65, fracción II, que el Congreso durante su período ordinario de sesiones examinará, discutirá y aprobará el Presupuesto del año fiscal siguiente y decretará los impuestos necesarios para cubrirlo. De esa norma debemos concluir que la vigencia Constitucional de la ley fiscal es de un año (3).

---

(3) "Vigencia de la Ley de Presupuestos de Ingresos y Egresos.—Las Leyes de Ingresos, lo mismo que las de Egresos, tienen un período fijo de vigencia, un año fiscal; de modo que comienzan a regir en determinado día y dejan de surtir sus efectos por lo que ve a la tributación y pagos que establecen, también determinado día, como se deduce de la naturaleza de los presupuestos, que deben formularse anualmente." (7 de noviembre de 1941. Cuatro votos). Juicio compilado en la página 2276 del Tomo LXX del Semanario Judicial de la Federación. Actor: Mariano Córdoba y coags.

"Periodicidad Anual de las Leyes Fiscales.—Las Leyes de carácter fiscal tienen una periodicidad anual limitada, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 65, fracción II y 73, fracción VII de la Constitución Federal. La Ley de Ingresos tiene, para su vigencia, un período determinado, o sea de un año, al cabo del cual deja de tener eficacia en relación con aquellos impuestos que no quedan incluidos dentro del presupuesto del año respectivo; y el sistema que emplea el legislador, al incluir en

Como para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso el que año con año tuvieran que leer las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir, se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos de la Federación, se hagan aparecer los renglones correspondientes a las leyes fiscales que se desea mantener en vigor en el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significaría aprobar ley por ley.

Por lo tanto, si en esa Ley de Ingresos se omite un renglón impositivo, digamos el de Tabacos, automáticamente quedaría derogada la ley fiscal reglamentaria de ese renglón.

Cuando el Congreso aprueba la nueva ley fiscal para que se aplique en el siguiente año, no es necesario que en la Ley de Ingresos pa-

---

el Presupuesto de Ingresos determinado tributo tiene a su vez, la eficacia de dar continuidad y vigencia, a tal respecto, a las leyes específicas tributarias, del orden mismo del impuesto incluido en el presupuesto anual: esto natural y lógicamente, por economía funcional y para evitar la expedición, promulgación, refrendo y publicación de las leyes que, de otro modo, tendrían que hacerse cada año. Esta tesis sobre periodicidad fija y determinada de las leyes tributarias y su continuidad por el solo hecho de comprenderse el tributo en la Ley de Ingresos, está aceptada por la doctrina." (9 de marzo de 1953. Cuatro votos). (Queja 200/52 promovida por la Oficina Federal de Hacienda en Piedras Negras, Coahuila, en el Amparo iniciado por la Fábrica de Hielo "El Cristal", S. A. Marzo 9 de 1953) Juicio compilado en la p. 1178 del Tomo CXVII del Sem. Jud. de la Federación. Actor: Oficina Federal de Hacienda de Piedras Negras, Coah.

Sin embargo el C. Juez Segundo de Distrito del D. F., en Materia Administrativa, en sentencia dictada con fecha 8 de marzo de 1960 se aparta de las anteriores ejecutorias de la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener en el Juicio de Amparo 216/60, promovido por Ezequiel Corren, lo siguiente: Ley de Ingresos.—Su expedición no da nueva vigencia a los impuestos. "La Ley de Ingresos, de la Federación para el ejercicio de mil novecientos sesenta, viene a ser una consecuencia de la aplicación de los impuestos, ya que propiamente constituye el catálogo de los mismos y habiéndose demostrado que el impuesto respectivo fue consentido por el quejoso, procede decretar el sobreseimiento del presente juicio con fundamento en las disposiciones legales invocadas al principio de este considerando".

ra ese mismo ejercicio se haga aparecer el renglón correspondiente, pero sí en la del siguiente, a menos que se vuelva a aprobar la ley.

Sin embargo, hay quienes sostienen que el nuevo impuesto que ha aprobado el Congreso de la Unión durante su período ordinario de sesiones, para ser exigible, debe estar consignado necesariamente en la Ley de Ingresos.

El problema se presentó con motivo de la aprobación del Impuesto del 1% para la Educación Superior, pues se dijo que en el proyecto de la Ley de Ingresos para 1963, que el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados, no se consignaba el renglón correspondiente al gravamen citado. Hay que consignar que el mismo Poder Ejecutivo, percatándose de este error y estando el proyecto en la Cámara de Senadores, hizo la modificación correspondiente, como si originalmente no hubiese omisión.

La iniciativa privada, al conocer el error, alegó, entre otras causas de inconstitucionalidad, que el proyecto de Ley de Ingresos para 1963 que envió a la Cámara de Diputados, no consignaba el renglón correspondiente al Impuesto del 1% para la Educación Superior.

En mi opinión, no es requisito indispensable que cuando se apruebe un nuevo impuesto, forzosamente deba aparecer consignado en la Ley de Ingresos para el ejercicio en que va a entrar en vigor, porque el ordenamiento que establece el nuevo impuesto, al ser aprobado por el Congreso de la Unión, es una ley de la misma categoría que aquélla y, además, porque la Constitución no exige el que necesariamente la Ley de Ingresos consigne el renglón impositivo del nuevo gravamen, para que sea legalmente exigible. La Ley de Ingresos simplemente tuvo su origen en la idea de ahorrar tiempo para los miembros del Congreso de la Unión.

Se han presentado casos en que el legislador omite incluir, por error, el renglón de una ley tributaria, el que al no aparecer origina la abstención de los causantes de seguir pagando el impuesto corres-



pondiente. ¿Pero qué sucederá cuando el Congreso de la Unión, por las razones que se quieran, no apruebe a tiempo la Ley de Ingresos?

Estoy seguro que en tal caso, la Suprema Corte de Justicia tendrá que acudir en auxilio del Poder Ejecutivo, indicando que se considera prorrogada la Ley de Ingresos del ejercicio fiscal del año anterior. De no ser así, se derrumbaría el Estado.

Como ya una vez se presentó el caso, en previsión y para evitar que la Suprema Corte tenga que recurrir a juegos de palabras para apoyar al Gobierno, es aconsejable que se modifique la Constitución y se establezca un precepto similar a aquel relativo al caso en que se omite señalar un sueldo o remuneración a un empleado público, de tal manera que en caso de que por cualquier circunstancia se omita aprobar la Ley de Ingresos, se entienda que continúa en vigor la del ejercicio anterior. Esto ya ocurrió en el año de 1928 o 1929, en el que el Senado no estuvo de acuerdo con una parte de la Ley de Ingresos y la regresó a la Cámara de Diputados, pero en el momento en que concluía el período ordinario de sesiones. La solución que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dio al problema fue la siguiente: se encontró con que no había Ley de Ingresos y había que exigir el pago de los impuestos, por lo que ordenó la publicación de la que había sido aprobada por las dos Cámaras, eliminando las partes que habían sido objetadas por la Cámara de Senadores. Afortunadamente no se presentaron ningunas objeciones por parte de los contribuyentes en ese ejercicio.

*El Reglamento.*—El reglamento, ordenamiento que expide el Poder Ejecutivo en los términos del artículo 89 Constitucional, fracción I, se ha constituido en nuestro país, en una fuente muy importante del Derecho Fiscal Mexicano. En efecto, ha sido una inveterada costumbre de nuestro legislador, el anunciar en las leyes impositivas que imponen determinadas obligaciones a los causantes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etc. El reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en uno de igual jerarquía que esta úl-

tima. Y es que a la Hacienda Pública Mexicana le han significado grandes ventajas económicas, el expedir disposiciones secundarias que vayan más allá de la ley, ya que en su gran mayoría los contribuyentes prefieren someterse a disposiciones ilegales, que entablar un juicio contra la administración.

Relacionando los artículos 89, fracción I, y 92 constitucionales, tenemos que la facultad reglamentaria recae en el Presidente de la República; y en los Secretarios de Despacho, la de refrendar todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente, en los asuntos que sean de la competencia de su ramo.

No obstante lo anterior, podemos hacer referencia a dos casos en los que el Secretario de Hacienda y Crédito Público, arrogándose la facultad reglamentaria, ha expedido sendos reglamentos. Ellos son:

a).—El Reglamento de la Ley de Impuestos sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, expedido el 6 de junio de 1932, que continúa en vigor, y

b).—El Reglamento para el Cobro de Honorarios por Notificación de Créditos y de Gastos de Ejecución, del 12 de noviembre de 1954, mismo que fue derogado por el Reglamento en vigor de 19 de marzo de 1957, visto las numerosas inconformidades que se le hacían por no estar expedido por el Presidente de la República.

*Decreto Ley y Decreto Delegado.*—Nuestra Constitución recoge la posibilidad de que el Poder Ejecutivo emita disposiciones que tengan igual jerarquía que las expedidas por el Poder Legislativo y que inclusive, puedan reformar o derogar a estas últimas, o sea, lo que la doctrina denomina Decreto Ley y Decreto Delegado a que se refieren los artículos 29 y 131 constitucionales, respectivamente.

El primero de los preceptos citados, último de los relativos a las garantías individuales, expresa que en los casos en que se perturbe la tranquilidad pública el Presidente de la República, de acuerdo con el Consejo de Ministros y con la aprobación del Congreso de la Unión y,

en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país las garantías que fueren obstáculo para hacer frente a la situación (Decreto Ley). Por su parte, el artículo 131 establece la posibilidad de que el Poder Ejecutivo sea facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el mismo Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el trámite de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. Al final de cada ejercicio fiscal el Poder Ejecutivo deberá someter ante el Legislativo, para su aprobación, el uso que de estas facultades hubiese hecho (Decreto Delegado).

Se ha planteado el problema de si cuando el Presidente de la República expide un decreto modificando la tarifa de importación o la de exportación, debe consignar las razones económicas o la exposición de motivos de su nueva disposición. Al respecto, Carré de Malberg (4), expresa que estaremos en presencia de una norma con eficacia legislativa formal, si está expedida por el órgano autorizado para ello por la Constitución. Por lo tanto, como en los casos previstos por el referido artículo 131, la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo a emitir ordenamientos de la misma categoría que los expedidos por el Poder Legislativo, opino que los Decretos-Delegados no deben contener los razonamientos económicos que los respalden, o sea la exposición de motivos correspondiente.

*Delegación de Facultades Normalmente Legislativas en el Poder Reglamentario.*—En la Ley de Ingresos de la Federación que cada año expide el Poder Legislativo, encontramos dos disposiciones en las que el Poder Legislativo delega facultades que la Constitución le asigna al Poder Ejecutivo. Ellas son:

- a).—“Compete al Ejecutivo Federal suprimir y adicionar en las

---

(4) *Teoría General del Estado.*

leyes tributarias las disposiciones relativas a la administración, control y forma de pago y procedimientos; sin variar las relativas" . . . y

b).—“Compete al Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, crear, suprimir o modificar, las cuotas, tasas o tarifas de los derechos” . . .

En los términos de los artículo 65, fracción II, y 75, fracción VII de la Constitución, corresponde al Congreso de la Unión discutir y aprobar durante su período ordinario de sesiones las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, por lo que se concluye que el Poder Legislativo no puede delegar en el Poder Ejecutivo facultades que la Constitución le asigna salvo aquellas que ella misma señala, como es el caso, por ejemplo, de lo dispuesto por el artículo 131 de la Carta Magna.

*Los Convenios Internacionales.*—En México, hasta ahora los convenios internacionales en materia fiscal, han carecido de importancia, porque nuestro Gobierno no ha celebrado ninguno. Sin embargo, en cualquier momento pueden constituir fuente del Derecho Fiscal Mexicano, atento lo dispuesto por el artículo 131 de la Constitución.

Hasta la fecha nuestro país no ha celebrado un solo convenio internacional, esencialmente por no resultarle benéfico desde el punto de vista económico, no obstante las peticiones que en tal sentido han hecho los gobiernos de los Estados Unidos de Norteamérica, del Japón y últimamente de Francia. Si el legislador mexicano hace avanzar la legislación hacia el impuesto sobre la renta personal, surgirá la necesidad de celebrar convenios internacionales en materia fiscal con los países que mayores inversiones han hecho en México.

## CAPITULO VII

Artículo 73, fracción VII.

Artículo 117, fracción III.

Artículo 117, fracciones IV a la VII, en relación con los artículos 73, fracción XXIX y 131.

Artículo 118, fracción I, en relación con los artículos 65, fracción II, 73, fracciones VII y XXIX, y 131.

*Art. 73.—El Congreso tiene facultad:*

... ..

*VII.—Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;*

... ..

El nuevo Código Fiscal de la Federación expresa en su artículo 6o., que "sólo mediante ley podrá afectarse un ingreso federal a un fin especial".

Relacionando el precepto Constitucional arriba transcrito, con los artículos 31, fracción IV y 74, fracción IV, también constitucionales, tenemos que hay obligación de contribuir a satisfacer el presupuesto que anualmente aprueba la Cámara de Diputados, o sea que el Congreso no puede afectar un ingreso federal proveniente del rendimiento de una ley tributaria a un fin que no esté previsto en el presupuesto antes mencionado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación siempre ha declarado inconstitucionales las leyes tributarias que afectan el rendimiento del tributo en favor de un organismo descentralizado o empresa de partici-

pación estatal, en virtud de que hay obligación de tributar para cubrir el presupuesto que aprueba la Cámara de Diputados, pero no para cubrir un presupuesto distinto como lo es el de los entes que constituyen la administración delegada.

Por lo anterior, en la Ley de Ingresos de la Federación se derogan todas las disposiciones de las leyes tributarias que afectan el rendimiento del tributo en favor de un organismo descentralizado o empresa de participación estatal, debiéndose enterar el rendimiento del mismo en la Tesorería de la Federación.

*Art. 117.—Los Estados no pueden, en ningún caso:*

... ..

*III.—Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado;*

... ..

La parte final de esta fracción III es la que nos interesa para nuestro estudio: "Los Estados no pueden en ningún caso... emitir... estampillas ni papel sellado". ¿Cuál es la razón de esta prohibición?

Nunca he podido encontrar la justificación de esta prohibición, la que constantemente es violada por algunas entidades como el Departamento del Distrito Federal, el Estado de México y algunas otras en que el impuesto que grava la enajenación o la producción de bebidas alcohólicas se acredita mediante la adherencia al envase de marbetes o de un sellado.

El marbete en realidad es una especie de estampilla, que como forma de control del gravamen es sumamente eficaz.



*Art. 117.—Los Estados no pueden, en ningún caso:*

... ..

*IV.—Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;*

*V.—Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;*

*VI.—Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;*

*VII.—Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;*

... ..

Las prohibiciones que nuestra Constitución impone a los Estados y Municipios de la República para el establecimiento de impuestos alcabalatorios, se encuentran previstas en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 Constitucional. Estas prohibiciones se ven robustecidas por la facultad conferida al Congreso de la Unión en el artículo 73 Constitucional, fracción IX, para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.

De acuerdo con nuestros antecedentes, no siempre fueron considerados inconstitucionales los impuestos alcabalatorios, ya que desde la Independencia hasta el año de 1895, la existencia de estos gravámenes se encontraba revestida con principios de legalidad.

En efecto, el Constituyente de 1856 aprobó por mayoría de votos la prohibición para los Estados de mantener en vigor impuestos alcabalatorios, la cual se hizo consignar en el artículo 124 de la Constitución de 1857, precepto que debía entrar en vigor el 1o. de junio de 1858. Sin embargo, por decretos expedidos con posterioridad, se fue posponiendo la vigencia de este precepto, hasta que José Ives Limantour, Secretario de Hacienda en 1895, presentó una iniciativa de reformas a los artículos 111 y 124, que corresponden a los artículos 117 y 131 de la Constitución vigente.

De acuerdo con el artículo 131 Constitucional, es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República, de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia. Como se observa, para la Federación no existe prohibición semejante a la que los Estados señala el artículo 117, en sus fracciones IV a VII.

Generalmente las alcabalas se originan en aquellas entidades que carecen de una industria propia y en ocasiones hasta de un comercio fuerte, o sea de economía pobre, quienes ante la necesidad de recursos se ven obligados a establecerlos. Pero también encontramos alcabalas en entidades con economía sana, quienes las establecen para proteger

su industria o su comercio, que en buen número de ocasiones absorben la economía de las entidades vecinas.

Tenemos el caso del Departamento del Distrito Federal que ha implantado una serie de gravámenes alcabalatorios no obstante que tiene una economía sana, pues cuando una entidad vecina, como el Estado de México, pretende beneficiarse en alguna forma con los habitantes del Distrito Federal, el citado Departamento pretende tener participación de ese beneficio, por ejemplo gravando a las empresas que realizan funciones o presentan espectáculos que atraen en buen número a los habitantes del Distrito Federal. Hace unos 5 o 6 años, con motivo de una función de box que se iba a celebrar en la plaza de toros de "Cuatro Caminos" y como consecuencia de la negativa del empresario a pagar el impuesto sobre espectáculos del Departamento del Distrito Federal, por considerar que la función se iba a desarrollar en territorio del Estado de México, a quien sí debía de pagarle su impuesto sobre espectáculos, se encontró con que el día de la función el Departamento obstruccionó los caminos o accesos hacia el coso de "Cuatro Caminos", o sea que no siempre las alcabalas, disfrazadas de visos de legalidad en la mayoría de los casos, se dan sólo en las entidades con economía pobre, sino también en aquellas con economía sana.

No hay que olvidar que para evadir la acción de las autoridades judiciales, las alcabalas se exigen a través de garitas circulantes o bien en las oficinas de recaudación cuando se les disfrazan con visos de legalidad.

*Art. 118.—Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:*

*1.—Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.*

... ..

En los términos de este precepto los Estados no pueden imponer, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. ¿Significa que hay contradicción entre este artículo y lo que establecen los artículos 73, en su fracción XXIX y 151 de la Constitución? En la fracción XXIX del artículo 73 se encuentran consignadas aquellas fuentes que los Estados delegaron en favor de la Federación para que solamente ella los grave. La que expresa en el inciso 1 lo siguiente:

*Art. 73.—El Congreso tiene facultad:*

... ..

*XXIX.—Para establecer contribuciones:*

*1.—Sobre el comercio exterior;*

... ..

El artículo 131 confirma lo anterior al decirnos que "es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el Territorio Nacional"; luego ¿por qué el 118 nos dice que los Estados no pueden, sino con el consentimiento del Congreso, imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones? ¿Hay realmente contradicción entre este último precepto y los dos anteriores que he citado?

Considero que no hay tal contradicción, que el contenido del artículo 118, fracción I, es simplemente una excepción a las reglas que encontramos consignadas en los artículos 73, fracción XXIX y 131. Sin embargo, el día en que la Federación diera su consentimiento a los Estados para que impongan contribuciones o derechos sobre materia aduanera, el grueso de los afectados acudirán al juicio de garantías, alegando que debe estarse a lo dispuesto por los artículos 73 fracción XXIX y 131 de la Constitución, o sea que las fuentes relacionadas con el comercio exterior sólo pueden ser gravadas por la Federación y nunca por los Estados.

Además, se observa que el Constituyente usó como sinónimos, en la redacción de esta fracción I, los términos "contribuciones" y "derechos", pretendiendo, en mi opinión, referirse a los impuestos propiamente dichos.

Esta observación se confirma por la terminología empleada en los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII constitucionales, ya que el primero de los preceptos citados habla de la obligación del Congreso de la Unión de discutir y aprobar en cada período ordinario de sesiones los *impuestos* que serán necesarios para cubrir el presupuesto del ejercicio fiscal siguiente y en el segundo de los preceptos, que el Congreso tiene facultad "para imponer las *contribuciones* necesarias a cubrir el presupuesto".

Contribución es el género y el impuesto, la tasa o derecho y la contribución especial, sus especies.

## INDICE

	Página
INTRODUCCION	5
CAPITULO I	7
Artículo 1o., en relación con los artículos 4o. y 33	9
Artículo 3o., fracción VII	13
Artículo 4o., primer párrafo, parte inicial	15
Artículo 4o., primer párrafo, parte final en relación con los artículos 51, fracción IV. y 125, fracción VIII	19
Artículo 5o., primer párrafo	21
Artículo 8o.,	23
Artículo 9o., primer párrafo, parte inicial	29
Artículo 13,	32
Artículo 13, en relación con el artículo 104	33
CAPITULO II	39
Artículo 14, primer párrafo	41
Artículo 14, segundo párrafo, en relación con el artículo 22	48
Artículo 14, tercer párrafo	52
Artículo 16, primer párrafo, parte inicial	55
Artículo 16, segundo párrafo	59
Artículo 17, parte inicial	62
Artículo 17, parte final	64

	Página
<b>CAPITULO III</b>	<b>67</b>
Artículo 21, primer párrafo	69
Artículo 21, segundo párrafo	71
Artículo 22, primer párrafo	72
Artículo 22, segundo párrafo, en relación con el artículo 31, fracción IV	79
Artículo 23,	81
Artículo 28, en relación con los artículos 27, fracción XVII, inciso g), y 125, fracción VIII	84
Artículo 31, fracción IV, en relación con los artículos 65, fracción I, 73, fracción VII, 74, fracción IV, y 126	87
<b>CAPITULO IV</b>	<b>91</b>
Artículo 31, fracción IV, en relación con los artículos 27, párrafos 4o. y 5o., 73, fracciones VII y XXIX, 117 y 124	93
<b>CAPITULO V</b>	<b>105</b>
Artículo 31, fracción IV (Proporcionalidad y equidad)	107
<b>CAPITULO VI</b>	<b>113</b>
Artículo 31, fracción IV, en relación con los artículos 29, 65, fracción II, 71, 72, 73, fracción VII, 92, 120, 131 y 133	115
<b>CAPITULO VII</b>	<b>127</b>
Artículo 73, fracción VII	129
Artículo 117, fracción III	131
Artículo 117, fracciones IV a la VII, en relación con los artículos 73, fracción XXIX, y 131	132
Artículo 118, fracción I, en relación con los artículos 65, fracción II, 73, fracciones VII y XXIX, y 131	135

EL SR. LIC. GUILLERMO MEDINA  
DE LOS SANTOS, RECTOR DE LA  
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SAN  
LUIS POTOSÍ, ORDENÓ LA IMPRE-  
SIÓN DE ESTE LIBRO A LA EDITORIAL  
UNIVERSITARIA POTOSINA BAJO LA  
DIRECCIÓN DEL LIC. JESÚS MEDINA  
ROMERO. LA EDICIÓN ESTUVO AL  
CUIDADO DEL LIC. FLORENCIO SA-  
LAZAR MARTÍNEZ Y DE ABEL B.  
COLUNGA, FUE CONCLUIDA EL 25  
DE NOVIEMBRE DE 1967 Y CONSTA  
DE 1500 EJEMPLARES.



