

FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Tomo I, *Los impuestos*. Prefacio por Luis Recaséns Siches y un prólogo por Mariano Azuela Jr. México, 1946.

Como reseña bibliográfica de esta obra del licenciado Ernesto Flores Zavala, creemos oportuno reproducir el Prefacio del doctor Luis Recaséns Siches y el Prólogo del licenciado Mariano Azuela Jr., que figuran al comienzo de dicho libro, y ofrecer una síntesis de su Índice de Materias.

#### P R E F A C I O

Debo, ante todo, presentar mis excusas al lector por el hecho de que yo, que carezco de toda especial competencia en Derecho Financiero, me atreva a escribir unas palabras preliminares como presentación de este libro. Pueden servir de exculpación a esta osadía mía dos razones. La primera, la altísima estimación que tengo al autor y el entusiasmo que me ha producido la lectura de su obra. La segunda consiste en que el filósofo del Derecho puede contemplar las ramas parciales y concretas de la ordenación jurídica, no desde el punto de vista interno, doméstico a ellas, sino desde fuera, en cuanto a su sentido y papel en una visión integral, que es a la que aspira el pensamiento jurídico.

A pesar de la segunda razón aducida como petición de disculpa por esta presentación, no voy aquí a ocuparme de investigar a fondo y con radicalidad los supuestos, la situación y el alcance del ordenamiento financiero dentro de la totalidad del Derecho. Mi propósito es mucho más modesto. No he meditado lo suficiente sobre esos temas, para que esté en condiciones de esbozar ni siquiera un ensayo acerca de ellos. Me limitaré meramente a hilar algunos comentarios que me ha sugerido el contacto espiritual con esta obra tan certera y tan madura de mi ilustre colega Ernesto Flores Zavala. Tan sólo, pues, algunas consideraciones que brotan en el ánimo del filósofo del Derecho al realizar una excursión por el campo de la teoría de las finanzas públicas acompañado por guía tan excelente como el Maestro Flores Zavala.

El balance intelectual que ofrece este óptimo libro pone de manifiesto los dos tipos de factores que hallamos en toda ordenación jurídica, de cualquier rama que sea: la motivación vital, representada por la necesidad, y el espíritu, representado por la estructura lógica. "Urgencia" y "logos" son ingredientes de todo fenómeno cultural; y muy notoriamente aparecen los dos en grandes proporciones, y diríamos que en situación equilibrada, en el campo del Derecho.

Ahora bien, tal vez en ningún otro sector jurídico sea esto tan patente a primera vista, como en el campo del Derecho Financiero. En efecto, el Derecho Financiero surge de la necesidad que el Estado tiene de cubrir los gastos que sus funciones requieren: el Estado no puede realizar sus fines sino disponiendo de medios materiales cuya utilización precisa pagar. Mas sucede que las finanzas públicas no se organizan mecánicamente y fortuitamente al impulso de esa perentoria urgencia. Por el contrario, lo que ocurre es que la satisfacción de la necesidad se articula con el conjunto de estructuras ideales, es decir, de normas respecto de las cuales se quiere que sean justas, adecuadas, y técnicamente eficaces. Pues bien, los requerimientos de justicia, la conve-

niencia y la articulación eficaz constituyen ingredientes ideales, es decir, pertenecen al mundo del "logos" o del espíritu.

Al proyectar la consideración sobre los logros conseguidos por el Derecho Financiero, tan magistralmente expuestos por el licenciado Ernesto Flores Zavala, se percibe lo mucho de fina elaboración estimativa, axiológica, que esta rama jurídica alberga hoy en día, a pesar de la juventud o adolescencia de su teoría y de su técnica. Se percibe, asimismo, el enjambre de hondas preocupaciones de justicia respecto de problemas que aún no han logrado una solución satisfactoria. Y, entonces, piensa uno que es del todo injustificado el desdén que frívolamente han mostrado algunas gentes hacia ese sector del Derecho. Sus cultivadores y su obra no son, como tontamente los llamaron algunos, simples "publicanos", aventajados creadores y recaudadores de impuestos. Esa faena requiere una enorme dosis de espíritu, una fina sensibilidad de justicia y no solamente mero talento económico.

Percibimos también en el contacto con el ordenamiento financiero público cuán íntimo y complicado es el entrelace de todas las ramas del Derecho; advertimos el complejo entretejido del Derecho Fiscal con los demás sectores del Derecho, tanto del Público como del Privado. Y sin mengua de la superlativa admiración que merecen los éxitos conseguidos en las milenarias elaboraciones espirituales del Derecho Civil y en las seculares de otras ramas jurídicas, experimentamos un profundo respeto por las actividades dedicadas al Derecho Fiscal. Pues en éste se plantean arduos problemas de justicia y economía combinados, que requieren excepcionales dotes intelectuales en sus forjadores, en sus propulsores hacia una superación progresiva, y en los teóricos del mismo.

Desde el punto de vista de la estimativa jurídica, tiene máxima importancia conseguir una idea clara de la justicia. Pero con esto no basta, ni siquiera se ha logrado lo principal. Pues con saber que la justicia exige una igualdad proporcional o armonía, o, dicho con otras palabras, un dar a cada uno lo suyo, hemos adelantado poco, si no descubrimos el criterio de medida para apreciar, y promover esa igualdad proporcional o armónica, es decir, si no averiguamos qué es lo que debe ser lo suyo de cada cual. Por eso vengo sosteniendo, en varios de mis libros, que la cuestión principal de la estimativa jurídica consiste en indagar cuáles sean los criterios de valor, que deben ser tenidos en cuenta para promover la equivalencia o la armonía entre los términos de una relación jurídica. Pues bien, el campo del ordenamiento financiero, contemplado desde el punto de vista de "jure condendo", ofrece un enorme caudal de incitantes interrogaciones a este respecto.

Cierto que, en estimativa jurídica y filosofía política, la cuestión capital estriba en la determinación de los fines. Pero es cierto también que, aun concebidos los fines con corrección y con claridad, hay que resolver después cuantioso número de problemas respecto de los medios. Frente a los medios se plantean dos tipos de exigencias: uno sobre la justicia de esos medios; y otro sobre su eficacia. Emplear medios injustos al servicio de un fin correcto puede frustrar la bondad de éste. Tratar de servir un fin bueno con medios también buenos, pero ineficaces, es caer en el abismo, cargado de buenas intenciones. Así, pues, ante todo, el fin que se persiga debe ser justo; pero sentado esto, ha de procurarse que los medios aplicados al servicio de aquél sean a la vez justos y eficaces. ¡Cuántos y cuántos problemas ofrece la teoría filosófico-estimativa del Derecho Financiero en torno a esas exigencias!

Ernesto Flores Zavala muestra en este libro no sólo un perfecto dominio de la regulación positiva, sino también una fina sensibilidad intelectual para todos los pro-

blemas axiológicos relacionados con su materia. Y en sus páginas resplandece, además, el conocimiento sociológico-histórico de las realidades que suscitan el desenvolvimiento del Derecho Financiero y a cuya ordenación éste aspira. Además, la exposición del autor, tersa y sistematizada pulcramente, consigue hacer agradable esta materia considerada por lo común como abrupta.

Hace años que me honro con la amistad de Ernesto Flores Zavala. En su espíritu se advierte cómo la profunda preparación y la depurada técnica del jurista no han deformado las palpitaciones de lo genuinamente humano. Su actuación es brillante, como Magistrado del Tribunal Fiscal y como Catedrático de Derecho Administrativo en la Escuela Nacional de Jurisprudencia. Ahora, con este libro, enriquece la literatura sobre el Derecho Tributario y presta un gran servicio a todos los estudiosos e interesados en esa materia. Poder estampar en el pórtico de su obra estas palabras, de justa loa y de reconocimiento a sus grandes méritos, constituye para mí señalado honor y sincero placer.

LUIS RECASÉNS SICHES.

#### PROLOGO

Las relaciones estrechas entre lo económico y lo jurídico, menos ostensibles en otros sectores del Derecho, adquieren especial relieve en el campo del Derecho Tributario. Dos caminos siguen las leyes de impuestos para la clasificación de los hechos generadores de la obligación de pagar el tributo. En unas ocasiones, la norma jurídica fiscal refiere sus preceptos a las figuras jurídicas de Derecho común; su aplicación e interpretación resulta entonces lograda mediante la adecuada clasificación de una situación jurídica en el marco que le es propio, a la luz del Derecho común. A menudo, la Ley de Impuestos se sustrae a las formas del Derecho ordinario y crea sus propias figuras jurídicas, las cuales, vistas desde el plano del Derecho común implican una desconcertante deformación de conceptos; así sucede, cuando, para sus especiales propósitos, la ley fiscal somete al imperio de una misma norma hechos o fenómenos que en Derecho ordinario constituyen "substractum" de diversas instituciones, atribuyéndoles idénticos efectos jurídicos; la interpretación adecuada de la ley de impuestos exige entonces el desarrollo de una actividad que, abandonando las orientaciones del Derecho común, penetre en un ámbito de propia autonomía.

Los problemas de Derecho Fiscal son susceptibles de ser analizados, bien desde un punto de vista predominantemente jurídico, bien en su aspecto fundamentalmente económico. Pero cualquier doctrina que prescinda de uno de los dos aspectos, olvida la naturaleza compleja de su objeto de estudio, incurre en unilateralidad, y, por ende, se frustra. Existen numerosas Tratados de Finanzas Públicas que relegando a plano secundario las consideraciones de orden jurídico, defraudan las esperanzas de abogados, jueces o estudiantes, quienes pretenden encontrar en ellos sendero práctico de orientación para el mejor conocimiento e interpretación de la legislación fiscal vigente. Un primer y relevante mérito de la obra de Flores Zavala radica en la superación de tal unilateralidad; en ella son objeto de comentario armónico los supuestos económicos de las leyes de impuestos así como los principios jurídicos que encuentran fuente en la propia legislación, en la jurisprudencia y en la doctrina.

Un libro de esta naturaleza, por el momento único en su género con relación a México, no habría podido, quizás, elaborarse en otra época. Aparece vinculado a un período de rápida evolución del Derecho Fiscal Mexicano, cuyas dos principales etapas corresponden a la creación del Tribunal Fiscal de la Federación y a la promulgación del Código Fiscal. Este Ordenamiento respondió a la necesidad de agrupar en un solo cuerpo legislativo principios jurídicos aplicables a todo género de impuestos y a la de regular los procedimientos de las autoridades fiscales. El Tribunal Fiscal, con función especializada en la interpretación de las leyes de impuestos, ha combinado su acción con la de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para la creación de una jurisprudencia cada vez más estructurada y sistemática, que da precisión a la norma legal determinando con serena imparcialidad su justo radio de aplicación.

Ahora se inicia, con la publicación del libro de Flores Zavala, una obra doctrinal cuya utilidad rebasará, por muchos conceptos, los límites de la enseñanza.

Con frecuencia se habla en México de "fiscalismo". El novedoso vocablo, de sentido equívoco, se usa frecuentemente por el litigante como instrumento cómodo para criticar toda resolución que afecte sus intereses, cualquiera que sea su justificación jurídica intrínseca. Pero, aplicado con justicia, denuncia el vicio común en que incurren los agentes del Fisco, y aun jueces timoratos, cuando ejercen su función llevados exclusivamente por la mira de aumentar los ingresos del Estado, mediante aplicación o interpretación arbitraria de las leyes fiscales.

Ya Gastón Jéze denunciaba, como importante causa psicológica de la arbitrariedad, la deformación que engendra la especialidad en el funcionario público. El servidor del Estado se especializa en la realización de actividades orientadas hacia la protección de intereses sociales; por deformación profesional, llega pronto a exaltar desmesuradamente el alcance del interés social, y a deprimir, ilícitamente, los intereses del particular. Los funcionarios que intervienen en la recaudación de los impuestos, los abogados al servicio del Fisco, están, más que ningún otro funcionario público, expuestos al peligro de esa deformación. El conocimiento de las cuestiones de Derecho Fiscal implica un doble proceso; la mejor observación del fenómeno exige, primero, su aislamiento de los demás fenómenos económico-jurídicos, para descubrir, mediante atención más concentrada, sus íntimas peculiaridades; una segunda fase del proceso cognoscitivo es imprescindible; habrá que retornar al mundo integral de lo jurídico para depurar y rectificar conceptos y establecer las necesarias relaciones, subordinaciones y jerarquías. Con frecuencia, el especialista en Legislación Fiscal se queda a mitad del camino y se empeña torpemente en cerrar los ojos al mundo general del Derecho; sus conceptos crecen entonces desproporcionadamente en un mundo de sombras que engendra la mayor desorientación. Por visión incompleta de los problemas, por adhesión servil a los intereses económicos del Estado, por desprecio insolente de los intereses del particular, los técnicos del Fisco llegan a afirmar, con la más desconcertante seguridad, los mayores absurdos jurídicos; entonces, para eludir la justa crítica del abogado postulante, se erigen en monopolizadores de una ciencia fiscal esotérica e inaccesible, por ocultas razones, al jurista no especializado. Un poco por complejo de inferioridad que acierta a engendrar tan grotesca actitud, un mucho por indolencia, el abogado postulante llega a considerar que la interpretación y aplicación de las leyes fiscales es materia reservada a los especialistas; pero como los verdaderos especialistas son bien raros, porque el fiscalismo determina a la corta o a la larga pereza mental, la consecuencia práctica es que la defensa del particular queda sustraída en este campo, y en un amplio sector, a la actividad profesional del jurista,

para caer en manos de viejos empleados del Fisco, no siempre abogados, o de agentes de negocios cuyos procedimientos distan mucho de ser satisfactorios. Una de las principales dificultades con que el Tribunal Fiscal tropieza a menudo para administrar justicia es el defectuoso planteamiento de las cuestiones y lo incompleto de las pruebas, a pesar de la jurisprudencia muy liberal que ha tenido que establecer con relación al concepto de "deficiencia de la queja".

Y bien: la elaboración de las leyes fiscales requiere los más profundos conocimientos económicos y jurídicos; pero su interpretación no es campo sustraído a la actividad del jurista no especializado si supera mediante pequeño esfuerzo su repugnancia hacia "lo fiscal".

Ernesto Flores Zavala, talentoso abogado que viene estudiando desde hace largos años, con actividad ejemplar, los problemas que hoy aborda, primero como técnico de la Secretaría de Hacienda, después como Magistrado del Tribunal Fiscal y Catedrático de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, pone al alcance del estudiante de Derecho, del abogado y del juez, un sistema que facilita grandemente el acceso al conocimiento de nuestro Derecho Fiscal.

Su obra, laborada en un plan de gran sencillez, con referencia progresiva a los principios económicos que dominan la materia de impuestos, a los principios jurídicos generales del Derecho Tributario, a las normas de nuestro Derecho Constitucional y a las Leyes Fiscales especiales, siempre en contacto con la jurisprudencia más reciente, está llamada a ejercer la más saludable influencia en la legislación y en la jurisprudencia, así como en la lucha contra un fiscalismo que deriva en buena parte de una lamentable ignorancia revestida de pomposa solemnidad.

Mariano AZUELA JR.

EXTRACTO DEL INDICE

TITULO I

*Preliminares*

*Capítulo I:* Nociones Generales.

*Capítulo II:* Los Ingresos Públicos.

TITULO II

*Los Impuestos*

*Capítulo I:* Antecedentes Históricos de los Impuestos.

*Capítulo II:* Definición del Impuesto.

*Capítulo III:* Diversas Teorías sobre el Impuesto.

*Capítulo IV:* Elementos del Impuesto. *Sección I:* El Sujeto: 1.—Definición; 2.—De las obligaciones derivadas de la relación tributaria; 3.—Quiénes pueden ser

sujetos pasivos; 4.—El caso de las Sociedades cooperativas; 5.—La capacidad del sujeto pasivo; 6.—El sexo; 7.—Edad; 8.—Estado civil; 9.—Religión; 10.—Nacionalidad; 11.—Ocupación, arte, oficio, profesión; 12.—Domicilio; 13.—Persona moral. *Sección II*: De la Responsabilidad de los Sujetos del Crédito Fiscal. *Sección III*: Otros Elementos de los Impuestos. *Sección IV*: Las Cuotas. *Sección V*: Las Fuentes del Impuesto. *Sección VI*: La Causa o Fundamento de la Obligación Tributaria.

*Capítulo V*: Los Principios Teóricos de los Impuestos. *Sección I*: Los principios de Adam Smith. *Sección II*: Los principios de Adolfo Wagner. *Sección III*: Otros principios.

*Capítulo VI*: Los Principios Jurídicos de los Impuestos. *Sección I*: Los principios constitucionales: 1.—Las garantías individuales; 2.—Principios derivados de la organización política del Estado mexicano; 3.—Principios constitucionales basados en consideraciones económicas. *Sección II*: Los principios jurídicos ordinarios.

*Capítulo VII*: La Clasificación de los Impuestos.

*Capítulo VIII*: Los Fines de los Impuestos.

*Capítulo IX*: Los Efectos de los Impuestos. *Sección I*: La repercusión. *Sección II*: La difusión. *Sección III*: La utilización del desgravamiento. *Sección IV*: La absorción del impuesto. *Sección V*: Amortización y capitalización. *Sección VI*: Evasión.

*Capítulo X*: El Impuesto Unico.

*Capítulo XI*: La Doble Tributación. *Sección I*: La doble imposición por una Entidad. *Sección II*: La doble imposición internacional. *Sección III*: El problema de la doble tributación internacional y la Legislación mexicana. *Sección IV*: El problema de la concurrencia de impuestos en la República Mexicana. *Sección V*: La concurrencia de impuestos de los Estados y de los Municipios.