

Los Impuestos a la Producción y al Consumo y Algunos Comentarios Sobre los Impuestos Indirectos en México

CUAUHTÉMOC GARCÍA AMOR

Profesor del Departamento de Derecho
de la UIA.

SUMARIO: *Antecedentes del Impuesto en General.* a) Concepto político-filosófico, económico y jurídico del impuesto. b) Fundamentos doctrinales del impuesto. *La Tributación en la Nueva España.* a) El tributo en la época prehispánica. b) En qué consistía el tributo. c) Epoca Insular. d) Cortés. *Definición de Impuesto de Algunos Autores. Impuestos a la Producción y al Consumo. Clasificación de los Impuestos a la Producción y al Consumo. Algunos Impuestos Indirectos en México. Comentarios. Bibliografía.*

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO EN GENERAL

1. *Concepto político-filosófico*

CONCEPTO político-filosófico, económico y jurídico, del impuesto. No se concibe la existencia del Estado, por rudimentario que sean sus formas, o por evolucionado que no requiera de este medio de vida, similar al oxígeno para los entes orgánicos y como la luz para las plantas. Pueden adquirir formas de leyenda las primeras organizaciones estatales de la historia, pero se tiene la noción precisa de que acudieron a este recurso, de una u otra manera y es probable que las primeras revoluciones en la historia hayan sido provocadas, no por la defensa de la libertad de los ciudadanos sino para reprimir y suprimir la voracidad de las arcas fiscales. ¿Y qué otras cosas podían demandar las arcas fiscales que no fueren las contribuciones y los tributos, primero para satisfacer las necesidades de los organismos rectores de la vida social y nacional, después, para

proveer a los elementos de la población, de una serie de garantías y comodidades que han ido creciendo a medida que avanzaban las edades hacia un mínimo de perfeccionamiento?¹

Recordarase, sin duda alguna, que los Estados de la antigüedad clásica, el Egipto sobre todo gozó de una particular concepción de pueblo y gobierno y se especializó en succionar a las poblaciones miserables, propias y las que fueron sometidas a su vasallaje con gravámenes fiscales que se percibía en las formas más rudas y violentas. La vida del Estado se justificaba solamente por la presencia de una corte, heredera directa de los dioses, y de los cortesanos. Pueblos y vasallos no tenían otra razón de existencia que atender a las necesidades de sus Faraones, que, por descender directamente de las celestiales dinastías, carecían de capacidad para conmoverse ante los dolores de los súbditos y el clamor de los sometidos. Y nada más que para llenar las exigencias de la clase gobernante —Faraón y Sacerdotes— únicos que tenían derechos a existir sobre los demás seres que a sus pies gemían. Pero la tierra de las Pirámides —erigidas también en una tributación sobre los esfuerzos y la sangre de los esclavos egipcios—, no fue la única que estableció una servidumbre nada más que para exprimir los jugos vitales de las poblaciones en demanda de recursos para mantener un gigantesco aparato; lo fueron la mayoría de los pueblos de la antigüedad, no menos que Grecia y Roma. Una cuestión de impuestos y tributaciones, una verdadera malla de acero envolvía a los continentes entonces conocidos, que fueron sujetos a los imperialismos imperantes nada más que para acarrear más riquezas al trono de la potencia dominante. Descartada la soberbia y el orgullo para hegemonizar al mundo, la mayoría de los imperialistas de entonces, salvo algún monomaniaco ardido de afán de aventuras, obedeció al mismo resorte del interés económico a través de los tiempos y aunque los términos varíen del crudo imperialismo al colonialismo, al expansionismo, todo es igual: el afán de rapiña con el único anhelo de llenar las propias cajas de caudales. Análoga ha sido la fiebre de la imposición a los propios ciudadanos que, si desde un punto de vista objetivo constituye una necesidad del Estado, ha podido servir para toda clase de extorsiones y de opresión y un medio elemental para colmar de combustible a la máquina oficial, se ha visto convertido muchas veces en un factor de ruina y de explotación de las naciones.

¹ *Enciclopedia jurídica OMEBA*. Editorial Bibliográfica Argentina, páginas 135 en adelante.

Sin embargo, como hemos visto, el impuesto ha sido y es un elemento necesario, indispensable. Por esto ha podido decir Montesquieu con justa razón, atendiendo al fundamento político del impuesto: "Las rentas del Estado son la parte de sus bienes que da cada ciudadano para tener seguro el resto o gozar de él agradablemente. Para fijarlas es preciso atender a las necesidades del Estado y a las de los ciudadanos. No se debe mermar lo que el pueblo ha menester para sus necesidades reales, en beneficio de las necesidades imaginarias del Estado.

"No hay nada que la sabiduría y la prudencia deban regular con tanto cuidado como la porción que se quita y la que se deja a los súbditos. No han de medirse las rentas públicas por lo que el pueblo pueda sino lo que deba dar; y si las mide por lo que pueda dar, ha de ser, al menos, por lo que pueda dar siempre".

Sabias y previsoras palabras las del filósofo francés que ha inspirado a tantos hombres de Estado. Ellas dan al mismo tiempo, el fundamento político del impuesto y el fundamento filosófico, ya que nos hace prever que un régimen de equilibrio social, lo que entendemos por liberalismo y democracia, impone el máximo cuidado a la tarea de las captaciones y de las imposiciones. En efecto, los totalitarismos no tienen mejores instrumentos de opresión a su alcance que el régimen tributario, pues al arrancar de manos del que posee algo que es fruto de su sudor y de su esfuerzo, su color de tributo fiscal introduce la amargura y la violencia que hacen germinar, casi siempre, el áspero fruto de la revolución.

Desde el punto de vista político y económico, el economista Wagner admite las dos expresiones del derecho de imposición de los impuestos: la primera, política, nace de la necesidad social de subsistencia, por lo cual se ha creado, por "derecho histórico", la coerción para ser efectivos los ingresos. Las finalidades son netamente financieras, o bien de política social, para reglamentar la repartición y empleo de las rentas y de las fortunas.

Abundando estos conceptos se expresa el profesor argentino A. Ruza que, la "Democracia tiene una relación esencial con un buen régimen tributario. Cuando el Estado impone al pueblo el sacrificio de una contribución monetaria o cuando el Estado crea un servicio público que él monopoliza y que por eso mismo lo hace obligatorio —como ocurre con el correo o las obras sanitarias, que está vedado explotarse como industria privada— ejerce una actividad propia de su soberanía, y este poder soberano de echar la carga sobre el pueblo,

de arrebatar a los particulares una parte de su riqueza —lesionando así el principio de la inviolabilidad de la propiedad privada y que en otras circunstancias se calificaría de confiscatoria— dimana de un mandato de la colectividad ejercitado por medio de sus representantes legales y que importan la decisión colectiva de hacer entrega al Estado de la parte alícuota del patrimonio particular, a fin de que pueda éste cumplir con los objetivos para los que ha sido creado como entidad jurídica directa que representa la sociedad.

El punto al fundamento económico del impuesto, no existe razón más valedera de mantener al Estado, y la consiguiente exigencia de que todo el mundo brinde su aporte al respecto. De otro modo, probablemente ocurriría el dramático vaticinio de Stuart Mill: “En ausencia de todo gobierno, los fuertes, los ricos, veríanse obligados a protegerse recíprocamente; pero los débiles, los pobres, no podrían escapar a la esclavitud”.

Es verdad que, a través de los tiempos, varía el carácter de la gravitación el impuesto sobre los diversos factores que incluye a la sociedad; los magnates, los poderosos, los ricos, los pobres, los totalmente desheredados de fortuna. Es obvio que en los casos de los pobres y desamparados, no se debían construir doctrinas jurídico-filosóficas para justificar su exoneración de impuestos. Los hechos de su propia importancia para hacer frente a cualquier carga fiscal, los colocaban al margen. Pero existían modos muy violentos para hacer que tampoco los absolutamente despojados de bienes materiales se excluyeran de la obligación de contribuir al sostén del Estado y entre ellos, el más conocido, fue la reducción a la esclavitud al trabajo forzoso para que, de esta manera, solventara sus deberes.

Contrariamente, existieron épocas en que los favorecidos de la fortuna y del favor del gobernante, estaban eximidos de costear los gastos de administración pública, como un privilegio, graciosamente otorgado por los autócratas y así mientras la clase alta por privilegio, y la baja, por carencia de bienes, no contribuían a las cargas fiscales, hete ahí que un sector generalmente pequeño de clase media, era el único que trabajaba empeñosamente para que el socio gratuito que poseía el Estado, se quedará con la mayor parte del fruto de sus esfuerzos.

Este problema de hacer incidir la carga fiscal sobre el mayor número de habitantes, de modo de que aquellos que más poseen afronten las mayores facilidades, pero sin excluir a los que poseen poco, constituye una de las ciencias más sutiles de las finanzas modernas y puede

decirse que en ello radica la felicidad de los regímenes políticos y de sus habitantes. Pero digamos que la distribución del impuesto no se limita a esto: a subvenir más o menos científica y cuerdamente las necesidades del Estado, sino que cumple una altísima función de equilibrio al tomar intervención, de una manera indirecta por cierto, en la distribución de la riqueza de los habitantes. Esta es quizá la misión trascendental que el legislador asume, restringiendo las excesivas utilidades de algunos en beneficio de todos, limitando a cierto máximo las posibilidades de beneficiarse integralmente con el producto de las especulaciones que cada persona sume según su capacidad, el monto de su fortuna, la cuantía de los negocios y hasta el factor del azar.

Aquí estamos en presencia de un factor social de gran valimiento que no siempre ha movido a los hacedores de los presupuestos fiscales y que consisten en nivelar la riqueza de la población tomando como instrumento una buena y justa distribución de los impuestos. Aquí actúa el Estado como un repartidor de la riqueza nacional. "El Estado, presentándose aquí en nombre de la justicia social o de la solidaridad —afirma Gide—, como hoy día se dice, toma aquellos a quienes sobra para dárselo a quienes no tienen bastante. Inútil es decir que la escuela liberal niega enérgicamente al Estado el derecho de desempeñar tal papel y la riqueza de enderezador de entuertos. Pero, ya nos alegremos o nos indignemos, el hecho es que el Estado moderno sigue esa vía. Las leyes llamadas de solidaridad social recientemente votadas, en Alemania, en Francia, en Inglaterra —por ejemplo en Francia las leyes sobre la asistencia facultativa gratuita y sobre la asistencia a los ancianos e inválidos y la ley sobre seguros sociales, que gravarán el presupuesto en algunos miles de millones—, el autor escribe en la postguerra consecuente a la primera conflagración mundial, ¿qué hacen si no repartir a ciertas categorías de ciudadanos desheredados recursos que serán tomados, por medio del impuesto proporcional o hasta progresivo del bolsillo de una minoría de ciudadanos más afortunados? Lo mismo ocurre con las subvenciones, más o menos numerosas, concedidas a las asociaciones agrícolas, a las sociedades de socorros mutuos, etc. Aquí sobre todo es donde se ve lo ilógico de la idea de servicio prestado al contribuyente como base del impuesto, pues se trata, al contrario, de un servicio prestado, de grado o por fuerza, por el contribuyente a otra persona... Además, aunque ese papel repartidor del Estado se ha desarrollado principalmente en los últimos tiempos, no hay que creer que no siempre ha existido, y aún en condiciones

mucho peores que hoy, pues, en otros tiempos ocurría al revés: el impuesto sacaba a los pobres con qué dotar a los ricos". Haciendo mérito de la paulatina claudicación de los principios individualistas que caracterizaron un largo periodo de la existencia humana, afirma el autor antes reproducido: "...Pero, hoy día, ese gran principio de la justicia individualista comienza a vacilar, y nos encaminamos con bastante rapidez hacia un régimen inspirado en el principio de solidaridad social, y en el cual, como en otros tiempos, los impuestos eran pagados por aquellos que no los votaron, y votados por quienes no tengan que pagarlos. En efecto, vamos a ver que la política fiscal de las Democracias tiende por amplias excepciones y por descargos en favor de la clase asalariada, al mismo tiempo que por el impuesto progresivo sobre la renta y sobre las sucesiones, a concentrar los impuestos sobre un número cada vez más reducido de ricos. Y, como bajo el régimen de sufragio universal, las leyes son hechas por la mayoría, incluso las leyes de impuestos, y que la minoría, por definición misma, resulta necesariamente derrotada, salvo la influencia indirecta que pueda ejercer sobre el gobierno por su riqueza y su prestigio, pero que a lo sumo pueden retrasar un poco su derrota, es inevitable que la parte del Estado vaya en aumento, puesto que será fijada por la mayoría que haya de beneficiar de ella, y tomado de la minoría poseedora. Esta es una de las causas principales de la progresión de los gastos públicos".

Veamos ahora el fundamento jurídico del impuesto. Un tratadista italiano, Flora, justifica este fundamento del impuesto aduciendo que el "Estado se procura los impuestos coactivamente porque las condiciones que aseguran el ejercicio de sus actividades, como son la seguridad de las personas y de los bienes, el orden, la libertad, la defensa, el tránsito, no se traducen gratuitamente, sino que requieren, para su producción, la disponibilidad de riqueza que el Estado no posee o que no puede apreciar en la medida de las exigencias".

Wagner, economista alemán, apunta que "el impuesto como medio de cubrir las necesidades financieras se funda, desde el punto de vista de los principios, en la hipótesis necesaria de mantener y desarrollar la existencia del Estado, como la de toda corporación cimentada en la comunidad económica obligatoria". El fundamento jurídico de la imposición, sostiene, conduce a la cuestión del fundamento mismo del Estado y de otras comunidades económicas obligatorias. El fundamento del impuesto, y, por consecuencia, el del derecho de imposición, se vincula íntimamente a la necesidad absoluta del Estado y del

sistema de las comunidades económicas obligatorias de que existan y se desenvuelvan.

Desde luego, todo el basamento se apoya en el derecho de soberanía del Estado que, a través de los órganos competentes, promueve y sanciona los recursos de los que ha de nutrirse la Administración Pública.

Este es el concepto de la mayoría de los autores y tratadistas para fundamentar jurídicamente el derecho a la imposición. Cualquiera entiende, señala un autor francés, que en un sistema de apropiación de riquezas, la autoridad conserve siempre un basto imperio, pues es la que garantiza la seguridad de las personas, de la propiedad y de la ejecución de los contratos, al mismo tiempo que la aplicación de las reglas generales sobre las sucesiones y testamentos. En todas partes existe, prosigue, un poder público investido de atribuciones más o menos amplias y rodeado de un cuerpo de funcionarios más o menos considerable. Estos funcionarios tienen necesidad, como los otros funcionarios y sus servicios se aplican a otra cosa que a la industria, por lo que deben ser retribuidos con una parte de los productos de la industria: o esta parte no puede ser obtenida por el cambio, porque los servicios que ella retribuye no son ni deben ser apropiados a alguna persona determinada: es necesario recurrir para retribuirlo a una porción de los productos del trabajo industrial; esa porción es el impuesto. En la antigüedad, dice un autor, los servicios del gobierno eran remunerados de otra manera, por la renta territorial de una parte o de la totalidad del territorio, constituyendo un dominio público. Las cosas estaban así establecidas en la India, en Egipto, en Persia, hasta que Darío introdujo el impuesto. Se recuerda que el dominio de la mayor parte de los pueblos que sorprendieron al Imperio romano notablemente en Francia, pero el impuesto ha reaparecido en la composición de las rentas públicas, ha aumentado de siglo en siglo, mientras que las del dominio han disminuido constantemente. El impuesto no ha sido siempre afectado a satisfacer las necesidades, dice el mismo tratadista, de los agentes de la autoridad ha sido empleado algunas veces directamente para la producción de riquezas, como por ejemplo, en la construcción de rutas y caminos de hierro, puentes, navíos; en la fabricación de armas, municiones de guerra, bizcochos, pan, etc., en levantar edificios donde el servicio público lo requiere, el poner en actividad manufacturas. Pero en diversos empleos del impuesto, son más o menos facultativos, mientras que la satisfacción de las necesidades de los funcionarios públicos es indispensable. El impuesto es una parte de las rentas generales tomadas

por la autoridad para la manutención del gobierno y de sus gentes y algunas veces para otros usos refutados de útiles para la comunidad.

Señala un escritor español que la noción de impuesto no siempre ha sido la misma, sino que ha variado profundamente de época a época y de pueblo a pueblo. Esto no es de extrañar, porque el impuesto, lejos de ser una "categoría absoluta", un concepto meramente doctrinal —como pretenden algunos teoricistas— es, ante todo, un producto del medio social, una verdadera "categoría histórica". El impuesto y el derecho de imponer están, en efecto, condicionados por una porción de circunstancias: Constitución política social del país, régimen jurídico, costumbres, ideas dominantes, luchas de clase e intereses, grado de desenvolvimiento económico, etc. De lo cual resulta: a) que los impuestos no pueden aislarse sino que hay que considerarlos en relación con todas esas circunstancias, y b) que el estudio de los impuestos no es un problema financiero sino que es siempre al mismo tiempo un problema político, ético, social, económico...

Ninguno de estos aspectos debe ser descuidado por el jurisconsulto en la hermenéutica de las leyes positivas.

Las fases y los detalles de la evolución histórica del impuesto los analiza Adolfo Wagner, con gran riqueza de erudición y de comentario en los párrafos 101 a 123 de su *finanzwissenschaft*: en los pueblos primitivos constituidos en estado de economía natural, los impuestos casi no se conocen; no hay autoridad suficientemente organizada y fuerte para sugerirlos —en la antigüedad y en la Edad Media el impuesto despierta la idea de subordinación, del vencido al vencedor, de unas clases sociales a otras: su establecimiento se efectúa de un modo unilateral, despótico, sin recabar el consentimiento de quienes han de pagarlo—; durante un periodo intermedio, que comprende desde fines de la Edad Media hasta bien avanzada la Edad Moderna, se producen evoluciones que el profesor norteamericano A. Seligman ha esclarecido sus análisis etimológicos y terminológicos. Durante este periodo a) a veces el impuesto aparece como una espontánea y benévola "donación" de los súbditos y sus soberanos (*donum, benevolence*); b) a veces como una humilde "súplica" dirigida por el soberano al pueblo (*precarium, Bede-de beten, rogar; peticiones cuadernos de...*); c) a veces predomina en ellas la idea de "asistencia", de "ayuda" voluntaria ofrecida al Poder (*contribución; aide; steuer- de stuern, ayudar*); d) a veces lo que adquiere mayor relieve es el sentimiento "de ver", de la obligación de pagar el impuesto (de ahí la palabra *duty*

en Inglaterra; e) otros vocablos, en fin, acusan la idea de que el impuesto se fija "unilateralmente" por el Estado (tasa, arbitrio; rate).

Las referencias de Wagner y de Seligman se confirman a través de la historia de la tributación en España. Según nos enteramos Saavedra Fajardo "en las contribuciones, dice, se ha de tener gran consideración de no gravar la nobleza; porque siendo los tributos los que la distinguen de los pecheros, siente mucho verse igualar con ellos, rotos sus privilegios, adquiridos con la virtud y el valor..." Y el conde Cedillo, dice a modo de conclusión: "Entre las imperfecciones del sistema tributario deben contarse especialmente: la falta de generalidad en el impuesto...; la confusa multitud de los tributos, sobre todo en el periodo feudal, ajenos a criterio fijo y sujetos tan sólo a las necesidades y conveniencias y aún a los caprichos y arbitrariedades del momento...; la tendencia considera como bases de imposición a los habitantes y a los hogares, otorgándose menor importancia a la base más racional del capital y de la renta...; la mala administración de los subsidios votados en las Cortes, los cuales, según frase de los procuradores, producción poco y dejaban yerna la tierra...; los grandes inconvenientes para el Estado y para los pueblos del sistema de arriendo de los tributos...; la intervención excesiva en el manejo y cobranza de las rentas y contribuciones de los moros y judíos, quienes a título de almojarifes, tesoreros, arrendadores y cogedores ejercía violencia y presión sobre los pecheros, cuyas quejas sobre este particular dejábanse oír sin interrupción..."

Sólo después de tantos vaivenes, señala M. Gómez González, y de tan duro calvario de ensayos y de arbitrariedades ha podido llegarse a la concepción moderna del impuesto caracterizada por dos ideas capitales: la de la legalidad del impuesto (fundamento jurídico), es decir, su establecimiento por la ley, por el poder legislativo, lo cual hace que su fijación no sea "unilateral" sino "libres" y "voluntaria" por parte de los representantes del pueblo en el Parlamento, y segunda, la idea de honorabilidad del impuesto, rectificación de la sumisión y vasallaje que implicaban los tributos medievales: consagró esta idea la constitución francesa de 1793 al decir: "*ningún ciudadano está dispensado de la honorable obligación de contribuir al levantamiento de las cargas públicas*".

2. Fundamentos doctrinales del impuesto

Numerosas son las doctrinas y las escuelas económico-políticas que han afanado por desentrañar el auténtico sentido de la contribución

intitulada "impuesto"; no menos extensa en la nómina sobre los particularismos de cada uno de los impuestos que históricamente han surgido y desaparecido sucesivamente, así como los que han sobrevivido a la acción del tiempo. Haremos un esquema de las más corrientes fuentes doctrinales.

1a. Teoría: El impuesto es el precio de los servicios recibidos del Estado por cada contribuyente. Encabezan esta teoría los economistas de la talla de Adam Smith, David Ricardo, J. B. Say, Proudhon, Garnier, Courcellellex-Seneuil, Colmeiro Florez-Estrada, y otros.

Recuérdese, a propósito, que la Asamblea Constituyente Francesa en una proclama datada en 1789, decía: "el impuesto es una deuda común de los ciudadanos, el precio de las ventajas que la sociedad les procura". Proudhon completaba el pensamiento diciendo que el impuesto es uno de los términos de un contrato *do ut facias* ("doy para que hagas") entre el contribuyente y el Estado.

Frente a esta teoría ha surgido una pléyade de discutores y los argumentos son de verdadero peso. Así, se afirma que el impuesto no nace de un pacto: si así fuera, dependería de la voluntad de los ciudadanos aceptar o no los servicios públicos y consiguientemente, pagar o no los impuestos. El impuesto no es tampoco el pago de los servicios públicos solamente, dicen otros, porque entonces la generación actual podría negarse a pagar los impuestos con que se satisfacen las deudas contraídas por otras generaciones a los gastos inútiles que no hubieren suministrado servicio alguno. Por lo demás, es prácticamente imposible determinar en qué proporción los servicios han beneficiado a cada contribuyente.

Es evidente que la teoría podría ser exacta en punto a las tasas, que son contraprestaciones de los servicios recibidos, pero está lejos de justificar la legitimidad de los impuestos.

La teoría enunciada ha perdido prestigio a través de los tiempos, aunque a cierta altura había monopolizado el pensamiento de los economistas más afamados.

2a. Teoría: el impuesto es "una prima de seguro por la prestación que hace el Estado". Se halla inspirada en los principios individualistas de los filósofos Hobbes, Spinoza, Kant y los economistas fisiócratas, así como los políticos Montesquieu y Thiers, las réplicas a esta teoría son también numerosas, y se inspiran generalmente en que el Estado moderno ya ha superado la etapa de la era producción de la seguridad de las personas y de los bienes, al decir de Flora, sino que realiza muchos otros fines. De ser exacta la teoría, infinidad de

ciudadanos nada tendrían que pagar por concepto de impuestos al carecer de toda clase de bienes para asegurar. El Estado, por lo demás, conformándose a la teoría del seguro debería salvaguardar los bienes y las personas de quienes mejor retribuyen, en forma de impuestos, lo cual es inexacto.

Un argumento más, en contra, desvanece la base misma de la teoría: el seguro está originado en un contrato; el impuesto en un mero deber.

3a. Teoría: el impuesto constituye un instrumento para la transformación del régimen económico actual. Particulariza a las escuelas socialistas, algunas de las cuales preconizan la paulatina transformación de la propiedad privada en colectiva, a través del impuesto progresivo. Un impuesto altamente progresivo sobre las herencias, sobre la renta de origen capitalista, iría operando lentamente, sin bruscas sacudidas, esa suprema aspiración del marxismo. A favor de esta teoría están todos los argumentos que invocan los partidos del régimen colectivista; en contra todas las impugnaciones de que ha sido objeto. Lo interesante de esta teoría es que Stuart Mill, que no participó de las tendencias socialistas, caracterizándose más bien por una clara inclinación hacia el individualismo, también fincaba sus esperanzas de enmendar las injusticias en el reparto social, en la socialización de la renta del suelo por el impuesto territorial. "La renta de la tierra, que Ricardo y sus discípulos habían aceptado como fenómeno natural y aún necesario, también se le presentaba (a Stuart Mill) como un hecho anormal, no menos en contradicción con el individualismo que el asalariado, si bien desde un punto de vista opuesto... Que esa renta se debiese a la colaboración de la Naturaleza, como creían los fisiócratas y Adam Smith, o que respondiera a la presión de la población, como pensaban Ricardo y Malthus, o se debiera al azar y a las coyunturas sociales, como enseñara Senior, de cualquier manera había que restituirla a la comunidad precisamente en virtud del principio (a cada uno el producto de su trabajo). Nada más realizar que por medio del impuesto sobre la tierra, ampliado hasta las proporciones necesarias para absorber la renta y elevado periódicamente de manera que acompañe el aumento de ésta; idea grandiosa que, por otra parte, Stuart Mill había recibido de su padre y que habría de agrupar a toda una escuela de economistas al margen del socialismo".

4a. Teoría: el impuesto goza de determinados fines de reforma social. Pertenece a la escuela del socialismo de Estado y su expositor más encumbrado es Adolfo Wagner. Para este tratadista, son los im-

puestos un instrumento fiscal y un instrumento de política social. Como instrumento fiscal tienen los impuestos la finalidad de crear el patrimonio del Estado para afrontar las cargas públicas; como instrumento de política social deben ser aprovechados por el Estado para intervenir en la distribución de riquezas y modificarlo para hacerlo más ecuánime. Lo que esencialmente anhela el socialismo de Estado es un "justo medio", un "Terreno de conciliación" entre el individualismo y el socialismo.

Wagner es, en esta tendencia, una fuente de sugerencias vasta y compacta. Considera la renta como fuente normal y principal del impuesto, aunque no desecha del todo los impuestos sobre el capital.

En efecto, admite este tratadista que los impuestos sobre el capital establecido de una manera permanente terminarían por perturbar la producción, reducir los salarios y arruinar las industrias. Pero, ello no obstante, debe tenerse en cuenta: a) Hay casos en los que está justificada la gravación del capital; b) Que no debe identificarse, como suele hacerse, la imposición sobre el capital "nacional", con la imposición sobre el capital "individual". Según este autor, para saber en qué casos se puede y debe acudir al capital individual como fuente de impuestos, es preciso considerar: el "origen" del capital; el "empleo" del capital, y el "empleo del producto del impuesto sobre el capital".

En cuanto al "origen del capital", señala Wagner, éste puede originarse en el trabajo, en el ahorro, o puede haberse obtenido gratuitamente sin esfuerzo alguno. En lo que respecta a estos últimos capitales, la imposición es indispensable, pues traduce un propósito fiscal con miras de reforma social. Relacionado con el "empleo" del capital menciona que puede ser improductivo, es decir, no destinarse a la producción de nuevas riquezas, en cuyo caso debe ser gravado como si fuera una porción de la renta. Por último, referente al "empleo de producto del capital", cuando en lugar de ser destinado a gastos de consumo, se destina a gastos de establecimientos, es gravable porque no destruye al capital, sino que transforma el capital "individual" en "capital nacional". Verbigracia: cuando se destina el producto de los impuestos sobre el capital a la construcción de ferrocarriles, caminos, canales, etc.

LA TRIBUTACION EN LA NUEVA ESPAÑA

Las cargas impuestas a los indios denominadas tributos pesaron más fuertemente que ninguna otra sobre la economía de éstos y tuvo para ellos mayor repercusión social que las demás pero en cierta época, precisamente en los albores de la Colonia, fue, además, el tributo institución de enorme trascendencia. En esos tiempos (momento de integración de la nueva sociedad) ejerció una función que no se confina dentro de las áreas económica social indígena, a que se reducirá después, sino que se extiende a los principales ámbitos generales del organismo en formación, tanto al económico como al político y al social.²

Entonces le veremos jugar en esos campos un papel primordial:

En el económico, posibilitar el tránsito de la economía natural de los indígenas a la monetaria de los españoles, y contribuir en gran medida a resolver el problema del abastecimiento de las ciudades españolas y de los centros mineros.

En el político y social, ser base de la solución dada a la cuestión de la guarda de la tierra y, también, elemento principal en la formación del primer nexo de la dirección y gobierno entre los indígenas y los españoles.

Las cargas fueron:

a) Ordinarias: 1) Religiosas, prestaciones para el sostenimiento del culto y del clero. 2) Civiles, prestaciones para caciques, gobernadores, alcaldes y otros oficiales indígenas y para las cajas de comunidad.

b) Extraordinarias: prestaciones para la construcción de iglesias, para obras públicas y para necesidades colectivas, transitorias (pleitos, gestiones de intereses comunes, etc.).

EL TRIBUTO EN LA EPOCA PREHISPANICA

Recibos y Tributos

a) Los señores universales. Considerábase tales a los que tenían como vasallos a pueblos gobernados por otro señor, los particulares. Señores universales más conocidos fueron los de México, Texcoco y Tlacopan. Los dos primeros sobre todo tuvieron numerosos pueblos tributarios.

² El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI, páginas 9 y 23. El Colegio de México, de José Miranda.

b) Los señores particulares o caciques. Los señores universales eran también particulares, y en este concepto recibían tributo de los pueblos que les estaban sujetos directamente.

c) Los nobles, principales. Ejercían magistraturas o estaban encargados del gobierno local, de las estancias y barrios. Le daban tributo aquellos que se hallaban bajo su dependencia; y en el caso que parece haber sido frecuente, de tener asignadas tierras, acudíanles con diversas prestaciones los terrazgueros.

d) Las comunidades, parcialidades y calpulis, o barrios mayores y menores. Su tributo estaba destinado al sostenimiento de magistrados y funcionarios, y a satisfacer necesidades colectivas de servicios.

e) Los templos. Mediante prestaciones especiales eran construidos y conservados los edificios religiosos y sostenidos el culto y los sacerdotes.³

f) La milicia. Algunos pueblos impusieron cargas especiales para sostener a los guerreros o ejércitos y sus guerras.

Daban tributo

a) Los indios pertenecientes a la clase común o macehuales que estaban divididos por profesiones, con señalamientos de prestaciones distintas a cada una, como son las de los labradores, oficiales o artesanos y comerciantes.

b) Terrazgueros, labradores que gozaban de tierras nobles a los cuales, según Torquemada, servían, labraban y cultivaban las sementeras y les servían en sus casas. Estaban exentos de contribución, por un lado los nobles, magistrados, funcionarios y guerreros distinguidos; por otro lado, las personas dedicadas a ciertos oficios como pintores de mapas y telas, los cantores y tañedores.

¿En qué consistían los tributos?

Los tributos consistían en cosas o especies, prestaciones personales y servicios o trabajos. Conviene hacer algunas observaciones de carácter general.

a) Los labradores daban fruto de la tierra de aquello que cosechaban, los artesanos de su producto, los mercaderes artículos de su comercio.

³ El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI, José Miranda, El Colegio de México, Fondo de Cultura Económica, págs. 25 y 26.

b) En la producción de las especies y la prestación del trabajo se siguió el sistema colectivo por pueblos, barrios o grupos para pagar un tributo.

c) El servicio, persona o trabajo forzoso era extensivo y no sólo a los labradores por ser la gran mayoría, sino a los comerciantes y artesanos, pero en menor medida.

A los señores particulares y a los principales se les daba por lo general maíz, frijol, cacao, algodón y otros productos que venían procedentes de sus sementeras, además, suministraban agua, leña y servicio doméstico por turno.

A los señores universales daban productos de la naturaleza e industriales y, excepcionalmente, servicios como lo puede ser el ejemplo de que Moctezuma, según nos dice el Códice Mendocino, el pueblo de Tlatelolco reparaba siempre la mezquita nombrada Huiznahuac.

Aduciendo a este mismo Códice, escribiremos lo que se asienta en lo referente a la tributación:

“Los pueblos resumidos aquí, Quaunahuac, Teocalcingo, Chimalco, Huicilapa, Actlyzpac, Xochitepec, Macatl, Molotla, Coatlan, Xiutepec, Xoxontla, Amacoztitla, Iztla, Ocpaycan, Yztepec, y Atlicholoyan. Todos tributaban lo siguiente:

Mil doscientas cargas de manta grande de tela torcida.

Más de doscientas cargas de mantillas blancas de la ropa que se vestía en aquella época.

Más de mil doscientas cargas de mantillas de ricas labores, ropas que vestían señores y caciques.

Más de cuatrocientas cargas de maxtlatl, que son pañetes que se esponjan.

Más de cuatrocientas cargas de huipiles y naguas.

Ocho piezas de armas y cuatro rodela guarnecidas con plumas ricas de diversos colores.

Cuatro trojes llenas de madera, maíz y chíá.

Ocho mil hojas de papel y dos mil jicaras.

1. Las aljamas o mererías, capitaciones que pesaban sobre los judíos, moros y residentes en territorio castellano.

2. La fonsadera contribución a los gastos de guerra y pagos por exención por el servicio militar.

3. Otros de menos importancia como los yantares, la facendera, la anubda y el chapín de la reina.

b) Indirectos o reales:

1. La alcabala sobre la compra y venta.
2. El almojarifazgo, tributo que gravaba las mercancías que pasaban de Castilla a otros reinos.
3. Los deportazgos, pontazgo y barcaje.
4. Otros más leves como el montazgo y la asadura.

Los anteriores impuestos los mencionamos porque verdaderamente fueron impuestos indirectos a la *producción o al consumo*.

Otros tributos varios eran el diezmo para la Iglesia y ciertos impuestos principalmente de consumos, como los de puertas y sisas.

Epoca insular

El primer tributo español que conocieron los indios fue esencialmente motivado por destellos de pillaje y rapiña, opinión totalmente personal la cual se demuestra por la actitud de un impuesto susodicho e inventado por Colón a los naturales de Santo Domingo después del primer levantamiento de éstos, lo cual consistía en tomar la producción que tenía cada indio en la tierra de su propiedad. Desde luego, esto no pudo durar y únicamente tuvo efecto hasta 1496, durando únicamente cuatro años. Vemos pues ratificado el afán de rapiña y violencia llevado a cabo por los tripulantes de las naves españolas que llegó a tal grado que el almirante de cada una de ellas tenía prohibido estrictamente que los suyos anduvieran vagando en las islas pues únicamente lo hacían so pretexto de buscar oro y otras cosas insulares.

Se impuso a los vecinos de esas provincias que de catorce años a setenta darían al almirante el tributo que quisiera de los productos de la región, y que lo enviarían cada tres meses además de cierta medida de oro que les fuera señalada, llegó a tal grado el descaro de estos saqueadores, que sólo el rey Manicaotex daba una media calabaza de oro llena, que pesaba más de tres kilos, a sus opresores.

Ya Muñoz, en su libro, califica esta contribución de durísima y ordenada con ligereza; lógicamente vinieron hombres, falta de producción o poca industria de los indios, si así se le puede llamar, y el impuesto dejó de tener efectividad o se redujo para evitar sublevaciones y conflictos.

Brevemente, para concluir la historia general que se refiere a la tributación, quiero hacer alusión que nos hemos de haber dado cuenta que muchas de las veces, no se trataba más que de meros impuestos a la producción y al consumo; después del tema siguiente, mencionaré algunos antecedentes históricos de los impuestos internos o mejor lla-

mados a la producción y al consumo, como fueron: la gabela, las ayudas, mejor llamadas aides en Francia, etc., al mismo tiempo de mencionar estos antecedentes, daré también algunos antecedentes legislativos de cada uno de estos impuestos y las reformas fiscales federales a partir del 2 de enero de 1980.

Cortés

Únicamente quisiera transcribir algún pasaje que relata Hernán Cortés en sus cartas de relación, la cual nos dice lo siguiente: Moctēzuma hizo llamamiento y congregación de todos los señores de las ciudades y tierras allí comarcas y les dijo, entre otras cosas, “que así como hasta aquí a mí me habéis temido y obedecido por señor vuestro de aquí en adelante, tengáis y obedezcáis a este gran Rey, pues él es vuestro natural señor, y en su lugar tengáis a este su capitán y *todos los tributos y servicios que hasta aquí a me hacíades, lo haced y dad a él*, porque yo mismo tengo que contribuir y servir con todo lo que me mandare; y demás de hacer lo que debeis y sois obligados a mí me haréis en ello mucho placer”.⁴

He querido mencionar únicamente este párrafo para que nos demos cuenta de la importancia que el tributo tenía en esa época puesto que se estaba efectuando en ese momento un cambio de poder o cambio de mando en las riendas del Imperio, y asimismo, en ese acto trascendente se mencionaba lo referente a la tributación.

DEFINICION DE IMPUESTO DE ALGUNOS AUTORES

MONTESQUIEU. Las rentas del Estado (comprendiendo en ellas, naturalmente, al impuesto) son las partes de sus bienes que da cada ciudadano para tener seguro el resto o gozar de él agradablemente.

EHEBERG. Son las exacciones del Estado y demás corporaciones de derecho público que se perciben de un modo y en una cuantía unilateralmente determinada por el poder público, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

COLMEIRO. Llámase impuesto o contribución de la cuota-parte de su fortuna, que el ciudadano pone en las manos del gobierno para atender a las cargas del Estado.

⁴ El tributo indígena de la Nueva España durante el siglo XVI, José Miranda, El Colegio de México, pág. 45.

CARRERAS y GONZÁLEZ. Llámase contribución, pecho, talla, tributo o subsidio aquella parte del haber de los particulares que se destina directamente a satisfacer las necesidades del Estado.

PIERNAS y HURTADO. El impuesto puede definirse: la participación que legalmente toma la sociedad en los fines del Estado.

P. LEROY-BEAULIEU. Impuesto es la contribución exigida de cada ciudadano por su parte en los gastos del gobierno. El impuesto es el precio de los servicios rendidos por el Estado y representa, además, la parte que como aplicación del principio de solidaridad nacional debe soportar cada ciudadano en las cargas de toda especie y de todo origen que pesan sobre el Estado.

CAUWÉS. Impuesto es el precio que la soberanía exige al ciudadano en virtud del principio de la solidaridad nacional para la remuneración de los servicios de interés general y el pago de las cargas resultantes de las deudas del Estado.

H. DENIS. Impuesto es la contribución obligatoria del individuo a las cargas que la conservación y el desenvolvimiento del conjunto del cuerpo social impusieron a las generaciones pasadas y en pago de los servicios públicos que exigen de la generación presente.

COSSA. Impuesto es una cuota determinada y proporcionada de la riqueza de los particulares, que la autoridad del Estado, de la provincia y del municipio se reserva para proveer a una parte de los gastos públicos hechos en ventaja de la generalidad de los contribuyentes.

MIRBACH-RHEINFELD. Los impuestos son, desde el punto de vista jurídico, prestaciones pecuniarias a las personas públicas, que la ley impone en virtud de ciertas hipótesis determinadas, sin que haya necesidad de ningún otro tributo para dar nacimiento a la obligación.

FLORA. La cuota individual del costo de producción de los servicios públicos requeridos de modo indistinto e indivisible por toda la población o por grande e indeterminada parte de ella y coactivamente de traída por los entes públicos territoriales o institucionales sobre la riqueza de todos sus miembros.

RUZZO. El impuesto es la cuota parte que el Estado coercitivamente exige, en moneda, de los contribuyentes, en virtud de una ley, para llenar las finalidades que le son propias.

NITTI. El impuesto... no es otra cosa que una extracción de riqueza efectuada por el Estado, o los poderes locales, de los recursos individuales de los componentes de cada sociedad, para poder proveer a las necesidades públicas.

Nuestro autor, el maestro y licenciado Eduardo de Campo, define de la siguiente manera el impuesto: son todas las prestaciones en dinero y en especie que fija la ley general y obligatoria a cargo de personas físicas y morales para contribuir al gasto público.

Concordamos plenamente con la definición del maestro De Campo, quien no viene sino a confirmar la generalidad de las tesis anteriores que exponen diversos autores acerca del impuesto.

Como es fácil advertir, cada autor pone en la definición los elementos que a su juicio configura mejor su punto de vista acerca del impuesto, siendo algunas totalmente artificiosas, otras pecan porque contienen lo definido en su propia definición; otros, en fin, porque son parciales, así como lo es su propio enfoque de la materia.

En definitiva, cabe sentenciar que las necesidades y las modalidades múltiples que caracterizan al impuesto en nuestros tiempos, hace que sea prácticamente imposible dar una cabal y comprensiva definición, involucrando los múltiples aspectos y finalidades que compromete.

IMPUESTOS A LA PRODUCCION Y AL CONSUMO

Para no repetir lo relatado en los capítulos anteriores referente a los pormenores históricos del impuesto en general, únicamente haremos referencia a un breve *exordio histórico* ya que éstos tienen ondas raíces y no sería difícil encontrar alguna institución impositiva definida en el sistema tributario prehispánico que en lo personal es el que más nos interesa y nos apasiona.

En Francia, como lo mencionamos brevemente, existían *las ayudas* (aides), han consistido en muchos siglos atrás en servicios prestados voluntariamente como lo eran armar el brazo para concurrir en auxilio del rey o del señor. Láide general de doce denarios por libra no fue establecido hasta 1360 después de la reunión de los estados generales y como consecuencia de la desgraciada acción de Poitiers. Como entre nosotros nacieron con una calamidad nacional. Fue su tasa originaria de un sueldo por libra sobre el valor de todas mercaderías vendidas sea el por mayor o un detalle; *de un quinto del valor de la sal y de un tercio sobre el vino y bebidas*; así se asienta este antecedente de imposición al consumo y a la producción en el dictionaire d'économie politique. Al advenimiento de la Revolución de 1789, este impuesto subsistía en ocasión de la venta, transferencia y transporte de mercaderías, vinos, consistía pues, esto, en una serie complicada y numerosa de gravámenes; se llegó a dar el caso de que una partida de vino

pagaba más de treinta derechos diferentes antes de penetrar a la ciudad de París, siendo precisa para su ingreso inspecciones, controles, empapelamientos, estampillas, certificaciones, sellos, etc., fue así como aparecieron con esta clara explicación los impuestos a la producción y al consumo o bien llamados indirectos.

La gabela era un impuesto del rey sobre la venta de sal, elemento de consumo universal, por ser indispensable para la vida humana, además de que el Estado tenía el monopolio total, lo cual daba una posición muy ventajosa sobre el pueblo. No era general sobre todo el territorio, por el contrario, éste estaba dividido en países exentos, países redimidos, en los cuales se había comprado el derecho una sola vez, países de pequeñas gabelas y de grandes gabelas. Este último comprendía las zonas más importantes y sustanciales de Francia, como lo eran París, Orleans, Tours, Dejon, Chalons, Amiens... El derecho era dado en arriendo y el consumo de sal obligatorio en esta zona de "gran gabela" de tal manera el consumidor estaba obligado a comprar la sal, la utilizase o no.

Los derechos aduaneros (traites) que tenía a la vez un propósito proteccionista, de defensa de las manufacturas nacientes, y fiscal. Se percibían a la entrada del reino y el paso entre algunas provincias.

Derechos para la transcripción de actas, publicidad de donaciones y transferencias de inmuebles. Los actuales impuestos de registro o de sellos.

El motivo desencadenante de la Revolución de 1789 fue el mal estado de las finanzas y va de suyo que la reacción fue un cambio total en el sistema financiero del Estado.

Las finanzas revolucionarias se asentaron sobre tres principios fundamentales: igualdad ante el impuesto; proscripción del arbitrio fiscal y finalmente, la determinación no había de hacerse mediante declaraciones controladas que se consideraban vejatorias, sino utilizando índices externos. Sin embargo, una de las grandes conquistas de la justicia fiscal ha sido la de gravar en base a la riqueza verdadera y cierta, en cuanto es posible establecerla. Lo que evidencia lo transitorio y variable de las valorizaciones de justicia. El principio revolucionario fue fundamentar el sistema fiscal en principios económicos y no ya exclusivamente sobre motivaciones políticas, de donde resultó la abolición de los impuestos indirectos al consumo y en cambio, el nacimiento de nuevos impuestos directos como lo fueron la contribución inmobiliaria (ley del 23 de noviembre de 1790), personal mobiliario (13 de enero de 1791) y la de puertas y ventanas. Las

famosas quatre vielles, que representaron el prejuicio contra las indagaciones sobre la fortuna del contribuyente, sirviéndose de signos exteriores, como podía serlo el número de aperturas de los edificios, se repartió la carga fiscal en base a las apariencias y no a la realidad.

Pero no tardó en volverse sobre el pasado ante el insuficiente rendimiento de los impuestos directos; pronto volvió la aduana, el registro, el timbre, el impuesto sobre las bebidas (1806), el tabaco, los naipes y la sal misma (1806).

En *Francia* actualmente se aplican impuestos indirectos, a las bebidas, alcoholes, vinos, sidras, hidrimie, cervezas, perfumes, y además, se mantienen impuestos a las transacciones jurídicas comerciales.

En *Italia* los impuestos indirectos se computan a la fabricación de cervezas, al café, al consumo de energía eléctrica, gas, fabricación de glucosa, altosa, fabricación de lámparas, tubos luminosos, medios de iluminación, carbonos metalizados.

En *España* los impuestos al consumo son muy abundantes, existe una ley emitida en 1945 de usos y consumos que comprende conservas alimenticias, vinos de todas clases, sidras y chacolí; sal común, fundición y aceros, jabones, cementos naturales y artificiales, papel, cartón, cartulinas, bandajes para vehículos, hilados, calzados, muebles, vidrios y cerámica, pieles y similares, consumo de gas, electricidad, carbón, pólvora, petróleo, producto de minas, transportes de todos tipos, teléfonos, automóviles, aparatos eléctricos, alcoholes, azúcar, cerveza...

En *Alemania*, por virtud de la guerra, recurrió para reconstruir su economía a impuestos repetidos y a elevación de tazas en impuestos indirectos, como lo son: sobre consumo de carbón, alcohol (monopolizado por el Estado), aguas minerales, vino, tabaco, cerveza, fósforos, sal, medios de iluminación, vinos espumosos. También en transacciones comerciales, circulación de capitales, mutiación de inmuebles, sellado de letras de cambio, transportes y mercaderías.

En los siguientes capítulos entraremos más en materia dando algunas características de los impuestos a la producción y al consumo, y veremos cómo el Estado a través de su órgano correspondiente, encargado de ver los asuntos impositivos, grava tanto a la producción o sea a la persona física o moral que se dedica a fabricar el producto, como al que consume dicho producto cargando en última instancia en éste el impuesto al cual se le repercute por último dicho impacto.

CLASIFICACION GENERAL DE LOS IMPUESTOS A LA PRODUCCION Y AL CONSUMO

Los impuestos a la producción y al consumo, de acuerdo al derecho vigente, están regidos por leyes que gravan la producción de productos, el sujeto del impuesto en este caso son las personas físicas o morales que se dedican a fabricar dicho producto, el impuesto al consumo en última instancia el consumidor es el que lo paga, ya que éste se traslada y recae directamente sobre dicho consumidor; el fabricante lo único que hace es trasladar el impuesto sin resentir ningún impacto ya que éste, por consecuencia, lo recibe; el consumidor, al llevar a cabo alguna transacción de compra. Por esta situación al fabricante se le denomina *llevador* ya que éste únicamente retiene el impuesto y posteriormente lo entrega a su oficina correspondiente de hacienda. Por consiguiente, el consumidor es realmente el *pagador* del impuesto ya que tal circunstancia ocurre al producirse el expendio de la mercancía determinada.

Ahora bien, más adelante ampliaremos y pondremos más claro el concepto de este tipo de impuestos; por lo pronto, aludiremos a la clasificación general de los impuestos a la producción y al consumo que hace el maestro De Campo, se clasifican:

* *Por la forma en que se pagan*; pudiendo ser en especie o en efectivo.

* *Impuestos*: que pueden ser *ordinarios* como lo son la Ley de Ingresos en su artículo número uno y se determinan en forma constante. *Extraordinarios*; se determinan en forma excepcional como lo pueden ser el Impuesto sobre la Renta, el impuesto al superprovecho, impuesto para resolver algún estado de emergencia como pueden ser epidemias, huracanes...; que son desde luego estos de carácter provisional, o sea que no pueden ser ni permanentes ni constantes.

* *Impuestos Reales*, aquellos que se derivan de una actividad realizada; ejemplo: Impuesto Predial, bienes, casas.

* *Impuestos Personales*, son aquellos que llevan intrínseca características personales del sujeto: Impuesto sobre la Renta.

* *Impuestos Proporcionales*, son aquellos que llevan en sí una cuota proporcional o un porcentaje fijo, por ejemplo, tenemos el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles ahora ya sustituido por el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

* *Impuestos Progresivos*, son todos aquellos regidos por cuotas y que van aumentando progresivamente; por ejemplo tenemos al Impuesto sobre la Renta el cual llega a un límite.

* *Impuestos Regresivos*, son de igual manera como los anteriores con diferencia de que en cuanto a su base son regresivos.

* *Impuestos Federales*, son los que emanan del Congreso de la Unión.

* *Impuestos Estatales*, son los impuestos que se establecen por conducto de los Congresos locales.

* *Impuestos Municipales*, son los que establecen la legislatura local para satisfacer los gastos de un municipio, además los municipios pueden crear algunos como lo son: sobre rastros, mercados y espectáculos.

* *Impuesto de Cuota*, son aquellos en los que en cada caso se establece la cuota.

* *Impuestos de Derrama*, son aquellos que se establecen para un cierto sector, por ejemplo, para los vinateros.

* *Impuestos Directos*, se identifica el sujeto del impuesto con el pagador del mismo.

* *Impuestos Indirectos*, son aquellos en los cuales no existe identidad respecto a que uno es el sujeto y el otro es el pagador.

Pocas son las personas que al comprar azúcar o café o al comprar un boleto de avión, saben que existe un impuesto indirecto que está cubierto o que no podemos percibir pues se encuentra en el precio total de la mercancía o boleto que se adquiere, muchas veces en la mitad, la tercera o la décima parte del precio pagado, por eso es que se llaman contribuciones indirectas, este tipo de contribuciones en cierto modo son facultativas, en el sentido de que no se pagan sino en tanto que uno compra la mercancía impuesta, y de que, al cabo y al fin, se puede no comprarla en absoluto o comprar sólo la cantidad que uno quiera, y de eso dependerá las cantidades de dinero que irán a caer dentro de las arcas públicas, en estos impuestos indirectos generalmente el Estado sigue una política sobre de ellos de no adjudicárselos o gravarlos en artículos de primera necesidad para no dar a este impuesto un carácter demasiado injusto.

Los impuestos indirectos se diferencian de los directos ya que estos últimos se recaudan periódicamente a individuos inscritos en listas, registros o matrículas formadas por la administración de Hacienda, y los indirectos se recaudan sin tener en cuenta la personalidad de quienes

hayan de pagarlo, ya que generalmente se hace la compra del artículo por cualquier persona y por ese simple hecho en esa persona repercute el impuesto.

El autor Stuar Mill y Rau y Wagner fundan la diferencia en el proceso de repercusión del impuesto, un criterio más científico que los nuestros, que han sido expuestos anteriormente y nos dice que los impuestos directos son los que se exigen a quien el legislador quiere que los pague; e indirectos a los que se reclaman a una persona que los paga a título de intermediario obteniendo ésta el reembolso de los mismos a cargo de un tercero a quien repercute, que es el contribuyente efectivo.

Desde el punto de vista de la cosa gravada el autor Cossa, que ya he mencionado anteriormente, nos dice que los impuestos directos gravan la riqueza en sus manifestaciones inmediatas o sea el patrimonio, el producto, la renta de los bienes muebles e inmuebles, la renta del producto de una profesión o de una industria; y los impuestos indirectos son los que gravan a través de sus manifestaciones mediatas transferencias, consumos, transportes, etc.

Beaulieu considera que el impuesto directo se vale de registros especiales, como ya lo mencionamos, en los cuales se empadronan los contribuyentes incorporándose a este patrón según su actividad. Por medio de estos patrones el fisco sabe quién es el que paga cada una de las fracciones del impuesto, en cambio para los impuestos indirectos no hay empadronamiento alguno, el contribuyente lo paga en ocasión de un acto de consumo. Saturado este tema de opiniones, ahora nos queda ver someramente ¿qué impuesto tendrá mayores ventajas? ¿y cuál de los dos impuestos es más justo?

En cuanto a la primera interrogatoria la ciencia pura que ve todo lo referente a la imposición tributaria y sus generalidades se declina totalmente en favor de los impuestos directos, ya que respecto a los indirectos los primeros facilitan al gobierno sobre la acción de pago, pues realmente se siente más el peso del gravamen directo que del indirecto. El impuesto directo lo paga teniendo la conciencia exacta de lo que entrega y el impuesto indirecto lo satisface sin orientación alguna respecto de la finalidad del sacrificio. Esto explica los movimientos sociales tan intensos que agitan a los pueblos cuando se trata de aumentar cualquier impuesto directo. Un acrecentamiento, por mínimo que sea, en la contribución territorial, por ejemplo, despierta mayor resistencia que cualquier impuesto nuevo a los consumos.

Nuestro autor, el maestro De Campo, en sus apuntes nos da algunas ventajas de los impuestos directos y nos dice que éstos son más equitativos, ya que dan tratamiento distinto que varía según los ingresos del causante ya que este hecho gravoso puede provenir de efectos de trabajo o de capital de un comerciante o industrial, en cada caso nos explica que existen diferentes tasas y se gravan de distinta manera ya que no se puede gravar de igual manera a una escuela que a una industria o a una cooperativa o a un banco ya que en este caso sería inequitativo y todo dependerá de lo que indique el patrón impositivo de la Secretaría de Hacienda. Dentro de las desventajas que apunta el maestro De Campo nos dice lo que ya dijimos anteriormente que se refiere a la sensibilidad del causante para percatarse de un aumento en la tasa de un impuesto que se le ha cargado, de ahí la mayor exigibilidad en cuanto a los gastos del Estado, pues es el mismo sujeto que se identifica como pagador. Otras de las desventajas es que este impuesto no grava a todas las personas por tener carácter de sujeto sino que a la persona que tenga bajos ingresos como lo es el salario mínimo estará exento de un pago como lo es una declaración anual de ingresos que de manera regular tendría que hacer un profesionista, de igual manera tenemos el ejemplo de las personas que están de paso en nuestro país como lo son los turistas. En muchas partes del mundo se puede volver inequitativo y de hecho así ha sido el crear altas tasas, de ahí que se debe de actuar con criterio por parte de las autoridades fiscales para que no quede desvirtuada la equidad fiscal y para que la persona que contribuya al gasto público no sea objeto de abuso y de tasas impositivas injustificadas.

Dentro de las desventajas que apuntan los impuestos indirectos tenemos las siguientes: no son justos e inequitativos ya que éstos gravan a todo mundo y en este tipo de impuestos no hay exención alguna no importando cuál es el ingreso del sujeto que se identifica como pagador ya que éste, por ejemplo, al comprar una cajetilla de cigarros puede ser rico o pobre y definitivamente mermará de igual manera a ambas personas. Los impuestos indirectos no son constantes ni permanentes, el sujeto no se identifica con el pagador, para las autoridades fiscales disminuye el consumo y por lo tanto disminuirá el impuesto.

Dentro de las ventajas que apunta el maestro De Campo para este impuesto indirecto nos dice y realmente que no son perceptibles o advertibles ya que éstos vienen escondidos en el precio, la gran mayoría de las veces a uno no le importa que al comprar una cerveza o un vino de mesa éste cueste la tercera parte aumentada de su valor

real por el impuesto a ese producto, no dice también que absteniéndose de comprar ese artículo se ahorra uno el pago del impuesto o más bien no hay pago del impuesto; también dentro de las ventajas del impuesto indirecto grava a todas las personas por parejo ya sean extranjeros o nacionales; si nosotros recordamos cuál fue el origen de este tipo de impuestos fue por las crisis económicas por las que atravesaban algunos Estados políticos, de ahí se creó este impuesto que se inició con el impuesto a la sal y que definitivamente es muy productivo, hasta la fecha, para los entes fiscales de diferentes gobiernos.

Para el que suscribe este estudio es de mayor interés, personalmente hablando, el desarrollar algunos impuestos indirectos ya que este trabajo lo he inclinado para concluir analizando este tipo de impuestos en nuestro país, así como sus reformas y tarifas hasta el presente año.

Únicamente analizaré tres ejemplos de este tipo de impuestos en los siguientes capítulos.

ALGUNOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN MEXICO

* *Impuesto a los tabacos labrados*

La gran mayoría de las naciones capitalistas en su legislación impositiva, por lo que hemos podido comparar, generalmente gravan el tabaco, es también el fumar el vicio más difundido y su consumo ha alcanzado proporciones asombrosas, sobre todo desde que la mujer aprendió su uso. El tabaco hizo aparición en el siglo XVI en el año 1560, la Iglesia llegó a escandalizarse y los Papas Urbano VIII e Inocencio XII decretaron la excomunión a los fumadores y a los que tomaran rapé en las iglesias. En el siglo XVII hacia el año 1635 en Francia se prohibió la venta de tabaco y sólo estaba autorizada con receta médica y había una pena de 80 libras a quien fuera sorprendido fumando. Pronto se apercibió el rey que era mejor aprovechar el vicio que combatirlo y Luis XIII le impuso un derecho de 40 sueldos por cada cien medidas de tabaco, luego se estableció el monopolio del tabaco a favor del Estado. La Revolución de 1789, entre las libertades que acordó, favoreció al tabaco y fue declarado libre de todo gravamen, creció mucho el consumo y viéndolo mejor optaron por imponerle un nuevo impuesto y fue ahí donde Napoleón logró un gran beneficio fiscal; de esa forma nació el impuesto indirecto a los tabacos labrados, no terminaríamos si continuáramos dando explicaciones de carácter histórico, pero realmente no hubo grandes modificaciones hasta la fecha sino que este

impuesto se generalizó en todos los países hasta quedar en México como sigue con su última reforma que entró en vigor en enero de 1980.

A continuación resumiremos los puntos más importantes de la ley de tabacos labrados, y sus nuevas reformas:

1. Objeto de la Ley (Artículo 1o.)

Las modificaciones suprimen, tanto en el objeto de la Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados, como en los demás artículos, la mención de considerar a los "puros" como tabacos labrados y en consecuencia gravados por la Ley; sin embargo, en virtud de que los "puros" se han encontrado anteriormente gravados por la Ley en cuestión, consideramos que continúan gravados equiparándose a los cigarros.

II. Nueva Tarifa (Artículo 3o.)

Se modifica la tarifa disminuyéndose las tasas para quedar como sigue:

	Con precio de fábrica		Por ciento aplicable
	§ M.N.		%
Hasta		1.26	3.00
De	1.27	a 1.81	26.00
De	1.82	a 1.99	80.00
De	2.00	a 2.04	123.00
De	2.05	a 2.89	125.00
De	2.90	en adelante	131.00

Además, a partir del 1o. de Enero de 1980 la enajenación o importación de tabacos labrados estará sujeta a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

III. Importación de tabacos (Artículo 3o. y Vigésimoquinto Transitorio)

Tratándose de la importación de tabacos labrados, la base será el valor de los tabacos importados. Se establece una, consistente en aquellos importadores que vendan el tabaco a las personas que los adquieran para su enajenación al consumidor y aquellos importadores que los vendan directamente al consumidor.

En el primer caso, el valor será el precio más alto de venta a las personas que los hayan adquirido (el distribuidor) y en el segundo, la

base será la que se considere para efectos del Impuesto General de Importación (valor de factura) adicionado con el monto de este impuesto y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que respecta a los importadores de tabacos labrados que hubieren iniciado sus operaciones con anterioridad al 1o. de Enero de 1980, deberán presentar en dicho mes la lista de los productos importados.

IV. *Cajetillas de cortesía (Artículo 3o.)*

Ahora se permite que los envases o cajetillas para cortesía puedan ser de 20 o de 5 cigarros.

V. *Destrucción de productos y estampillas (Artículo 3o.)*

Se establece que mediante autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se puede destruir mercancía que tenga adheridas estampillas y de estampillas no adheridas a los productos.

VI. *Epoca y forma de pago (Artículo 6o. y Vigésimocuarto Transitorio)*

Una modificación importante consiste en la forma de pago del impuesto, el cual será hecho mediante declaración, suprimiéndose las estampillas excepto en los envases de cortesía, para lo cual dentro de los primeros 15 días del mes de Enero de 1980, los causantes de este impuesto tienen obligación de presentar una declaración de las existencias de tabacos labrados al 31 de Diciembre de 1979, indicando los que tengan estampillas y las que obren en su poder pendientes de adherirse. La principal ventaja de este cambio consiste en que el impuesto ahora se pagará una vez vendidos o importados los tabacos labrados, y no se tendrá que comprar las estampillas o marbetes con anterioridad a la elaboración.

Únicamente quisimos mencionar el impuesto que grava a la cerveza para conocer sus tarifas. Vemos que en muchos de los casos se grava el valor del cigarro en más del 100 por ciento de su valor real. Esto es, pues, un claro indicio de lo jugosos que son los impuestos indirectos para el fisco, ya que éste es un impuesto totalmente desapercibido por el consumidor y que así como en la cerveza existe, también en muchos otros productos, que la mayoría de las veces ni nos enteramos.

A continuación menciono el impuesto que grava a la gasolina, claro impuesto que se traslada al consumidor.

* *Impuesto a la Gasolina*

La Ley del Impuesto sobre Consumo de Gasolina cambia su denominación a Ley del Impuesto sobre Venta de Gasolina.

El objeto del impuesto será la venta de gasolina nacional o extranjera y la de combustible para aviones que se realice en expendios autorizados, considerándose como venta el solo hecho de que esos productos salgan del domicilio del causante o porque se consuman por los importadores o Petróleos Mexicanos.

La tasa del impuesto será del 50% sobre el monto total de los ingresos que se obtengan por la venta de productos gravados, sin incluir los sobreprecios autorizados, *pudiéndose trasladar el impuesto al consumidor.*

Los causantes pagarán el impuesto mediante declaraciones quincenales, a más tardar los días 2o. y 5o. de cada mes o al día hábil siguiente, si aquéllos no lo fueran, y la Secretaría de Hacienda puede formular liquidación provisional cuando el contribuyente omite la presentación de una o más declaraciones, por cantidad igual a cualquiera de sus últimas 6 declaraciones, sujeta a rectificación.

Nuestra intención era analizar también el Impuesto sobre Aguas Envasadas y el Impuesto a la Cerveza como impuestos indirectos que repercuten en el consumidor para hacer los comentarios finales en el último capítulo, pero considerando que en esencia es lo mismo, baste solamente mencionar los dos anteriores impuestos.

COMENTARIOS

A muchas personas como nosotros, no nos complace mucho hacer nuestros trabajos sobre la materia impositiva, ya que definitivamente no sólo aquí sino en ningún lado en el mundo, salvo en los países comunistas, no nos es muy grato hablar de la materia impositiva.

El impuesto que lleva implícita una contribución obligatoria del ciudadano, al ser esta una obligación elevada e injusta en muchas de las ocasiones molesta, por esto, el ciudadano exige que el gasto público se lleve a cabo en servicios que beneficien el interés general y que no se distraiga este gasto en situaciones improductivas.

Al ver que las autoridades del Estado no desarrollan el desenlace del gasto público como debe de ser, el ciudadano se siente "estafado", y en el fondo ese es el problema de la inconformidad con el Estado.

De ahí que es muy importante que el Estado, a través de su órgano fiscal, en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, des-

tine y elabore de manera equitativa tanto sus tasas como tarifas: los impuestos a los causantes, ya que si no se utiliza esto como política principal, siempre existirán, y de hecho existen a la fecha, actitudes evasivas que en última instancia repercuten en contra de toda una organización administrativa ya elaborada.

Hemos querido, a través de este modesto trabajo, señalar los orígenes tan importantes del impuesto, mencionamos algunos pasajes de Hernán Cortés; asimismo, inmiscuimos en este tema a Papas, como lo son, Urbano VIII e Inocencio XII. Vemos la intervención que tuvo Napoleón Bonaparte, intervención muy importante en lo que respecta al impuesto indirecto del tabaco, la sal, etc. Pero en lo que sí estamos totalmente en desacuerdo, es que en algunas naciones, como España y nuestro propio país, se ha abusado totalmente de la materia impositiva al cargarla ya ahora con el nacimiento del Impuesto al Valor Agregado a casi todas las transacciones que se efectúan, y muchas veces esas mismas operaciones en las que va implícito el 10 por ciento por concepto del Valor Agregado, llevan un impuesto indirecto, como lo pueden ser los cigarros, la cerveza, etc., en donde se paga aparte, como ejemplo, el 50 por ciento más al valor de una cajetilla de cigarros aunado al 10 por ciento, como lo venimos diciendo, por concepto del Impuesto al Valor Agregado. Esta imposición, que mucho hemos sufrido en nuestra propia persona en la vida cotidiana, llega a perjudicar al comerciante y al consumidor y nace un vicio que es el no darse cuenta que el comerciante está cargando ya casi en todos los productos, de manera normal, el IVA, y que muchas de las veces de manera indebida, lo cobran en el precio, haciendo esto ellos mismos sin que uno se dé cuenta y pensando por el contrario, nosotros como consumidores, que no estamos pagando dicho impuesto.

En mi trabajo mencioné con mucha insistencia la diferencia que existe de un impuesto directo y de un impuesto indirecto. Hablo de las ventajas y desventajas, y estoy completamente a favor del impuesto directo, siempre y cuando éste sea bien llevado, ya que considero que si éste se efectúa con justicia y con una buena relación de padrones y enlistados de causantes, se impondrá el impuesto a la persona que corresponde y no a la generalidad, como es el caso de los impuestos indirectos.

Todos conocemos nuestra realidad en esta área y sabemos que el problema esencial es que el Gobierno Federal ha tratado de justificar sus gastos públicos e incrementar su liquidez a través de la creación del nuevo Impuesto al Valor Agregado. Siendo que el problema esencial

se encuentra dentro de la organización de los impuestos directos, como pueden ser organizándose mejor internamente en lo que respecta a las declaraciones anuales tanto personales como de las empresas y elaborar un padrón más eficiente e incorporar a nuevos causantes que atraviesan desapercibidos y no son captados por estos órganos fiscales.

Yo sugeriría pues, que se incrementara y se le diera mayor importancia a este tipo de impuesto y que no se gravara en forma tan desmedida e injusta al pueblo, que en última instancia es el perjudicado legándole de paso, por esa misma razón, un severo problema inflacionario.

BIBLIOGRAFIA

- Enciclopedia Espasa, Calpe, S. A., Barcelona, págs. 1122 en adelante, Tomo 28.
- El Impuesto sobre la Renta y lo Contencioso Administrativo*, Enrique Flores, Editorial Aula, San José, Costa Rica.
- Manual de Aplicación del Impuesto al Valor Agregado*, José Mauricio Fernández y Cuevas, Editorial Jus, México, D. F.
- El Tributo Indígena en la Nueva España durante el Siglo XVI*, José Miranda, El Colegio de México, Fondo de Cultura Económica, Pánuco No. 63, México, D. F.
- Circular 1/80, *Reformas Fiscales Federales*, Goodrich, Dalton, Little y Riquelme, págs. 75 en adelante.
- Enciclopedia Jurídica Omcba, Tomo XV, págs. 158 en adelante, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, Lavalle 1318, Argentina.
- Estudio del Impuesto sobre la Renta para 1977, Personas Físicas*, Enrique Domínguez Mota, Enrique Calvo Nicolau, Docal Editores, S. A., Avenida México 203, México 11, D. F.
- El Derecho Privado Romano*, Guillermo Floris Margadant, Editorial Esfinge, S. A., México, D. F.