Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx www.derecho.unam.mx

EL ESTADO Y EL CONTRIBUYENTE*

Por el Lic. Gastón Alegre López
Profesor de la Facultad de Derecho de la U. N. A. M.

Sumario.—*Tasas:* concepto.—Política fiscal.—*Contribuciones especiales:* contribuciones por mejoras.—Concepto.—Política fiscal.—*Impuestos:* concepto.—Principios supreriores de la Imposición.—El impuesto proporcional y el progresivo.—El Impuesto sobre la Renta en México.—Aplicación del Impuesto al gasto como complementario del Impuesto sobre la Renta y sus consecuencias.

Siguiendo el orden establecido en estos Cursos de Invierno corresponde hacer el análisis de las relaciones existentes entr eel Estado y el Contribuyente.

Podemos definir al contribuyente como el sujeto que proporciona al Estado diversos ingresos para el ejercicio de sus atribuciones de orden público. Estos ingresos los llamamos atendiendo al género como tributos y dentro de la especie los clasificamos en tasas, (llamadas en nuestro medio derechos), contribuciones especiales e impuestos.

Según Nitti[1] las tasas son la compensación de un servicio prestado por el Estado. Esta definición que señala el género nos resulta incompleta para circunscribir este tipo de ingresos a los beneficios que puede otorgar el Estado con los servicios divisibles o indivisibles; pues también por medio de las contribuciones especiales existe un beneficio por el servicio prestado y por lo que se refiere al pago de los impuestos, aun cuando no se pueda pesar o medir, el beneficio alcanza al contribuyente.

Nosotros consideramos que las tasas implican la satisfacción inmediata del interés del individuo el que sin coacción jurídica solicita los servicios del Estado. En muchas ocasiones observamos diversas actividades, que por su

* Conferencia sustentada el 13 de marzo de 1961, en la Sala de Profesores de la Facultad de Derecho de la U.N.A.M., dentro de los Cursos de Invierno.

1 Citado por Salvador Oría. *Ciencia de las Finanzas.* B. Aires, 1948, p. 568.

trascendencia, no pueden ser realizadas por la iniciativa privada, como por ejemplo el servicio de correos, el servicio de transportación por ferrocarril, etc.

Cuando en el supuesto de una cierta inversión inicial de capital hacía la explotación del servicio de transportes por ferrocarril, el individuo tiene la obligación de prestarlo, canalizará todos sus esfuerzos en lograr un mayor incremento en los beneficios sobre el capital invertido, procurando proporcionarlo en los lugares en que por diversas situaciones de ventajas económicas reporten un menor costo y un mayor ingreso. El establecimiento del servicio en lugares de fácil acceso por la situación del terreno o porque pueda existir mayor demanda del mismo, por la potencialidad económica o por el aumento de población, reportarán al individuo un mayor beneficio sobre el capital invertido que si lo realiza entre una población que no reuna las características antes señaladas.

Cuando por razones distintas al incremento de su activo el Estado absorbe esa actividad, necesitará en algunas ocasiones del fondo común proporcionado por los impuestos y en la mayoría de éstas, de las tasas proporcionadas por los inmediatamente beneficiados.

Desde luego es conveniente advertir que este tipo de servicios que presta el Estado, beneficiaría en una forma mediata a la colectividad, por su finalidad de orden público; pero, no obstante, dichos servicios benefician en una forma inmediata al individuo y se pueden pesar, medir y delimitar a diferencia de los que proporciona en general, con los derivados de los impuestos.

Si el Estado busca preferentemente, al realizar una actividad el beneficio inmediato del individuo, justo es que éste otorgue al mismo una contraprestación y que no sea la colectividad la que cubra con los impuestos el costo total del mismo.

Por otro lado, no todos los servicios requieren la exigibilidad para su utilización, del pago de una tasa; es necesario que dicho servicio sea económicamente divisible en unidades de venta y que la demanda de los ciudadanos sea constante aunque no se manifieste de una manera activa; asimismo es requisito indispensable que exista el requerimiento del individuo, porque sin éste, faltaría la ocasión motivadora. Esto no quiere decir, sin embargo, que el costo del servicio deba ser cubierto íntegramente por el usuario; en muchas ocasiones es el propio Estado quien por medio del fondo común, cubre su mayor parte dejando al individuo que lo solicita, una minoría.

A este respecto Einaudi,[2] al explicar su teoría de los precios, distingue los precios públicos y los precios políticos.

Los primeros existen cuando los hombres logran satisfacer una necesidad individualizable y divisible a un costo menor que si lo proporcionara la iniciativa privada, ya que el precio se fija con criterios públicos. En estos casos el Estado derrama entre los usuarios el costo del servicio sin aumentar al precio una utilidad o ganancia. Existe el precio político cuando por medio de la prestación del servicio no sólo se satisfacen los intereses individualizables y divisibles, sino también se consideran los intereses generales e indivisibles. En el ejemplo de la prestación del servicio de transportación por ferrocarril citado, existe precio público cuando el Estado se preocupa exclusivamente por atender a un servicio de transportación, para lo cual exigirá una tasa como contraprestación, calculada sobre el costo de dicho servicio. En este caso el Estado analizará el servicio exclusivamente desde el punto de vista del beneficio que le resultará al individuo que lo solicite.

Pero si el Estado, siguiendo el mismo ejemplo se interesa además de la satisfacción del interés individual, por el de la colectividad, tal como lograr la incorporación de diversas regiones alejadas de los centros económicos, por razones de cultura, de seguridad territorial, etc., prestará ese servicio exigiendo, al individuo beneficiado en forma inmediata, una tasa por la prestación del mismo, la que se complementará con el fondo común proporcionado por los impuestos. Desde luego es justo que quien utiliza este servicio pague un precio, pero éste, atendiendo a diversos fines, prevalentes al beneficio individual, deberá ser menor que el precio público, dado que también resultará beneficiada la colectividad en general.

Para entender mejor este problema, supongamos que el Estado Mexicano quiera explotar el servicio de transportación ferroviaria por medio del precio público, para satisfacer un interés individual. Existe, siguiendo el ejemplo, un servicio de transportación entre México y Guadalajara que lo presta la iniciativa privada; por razones de alto costo, el usuario solicita que sea el Estado quien preste el servicio de transportación ferroviaria, quien para el efecto de colocarse en una situación ventajosa y evitar la libre concurrencia, lo proporciona calculando el precio sobre el costo del mismo sin obtener un lucro.

El fin del Estado en este caso, es proporcionar un servicio del cual resulte beneficiado el individuo que lo solicita; y al realizarlo entre dos

[2] Einaudi, L. *Principios de Hacienda Pública*. Madrid, 1955. Libro primero.

poblaciones económicamente fuertes puede fácilmente recuperar la inversión por medio de la tasa requerida.

Sin embargo, el Estado ha observado que existe una región, como el Sureste, que requiere el trazo de una red ferroviaria, para comunicarla con los centros de distribución y consumo, para incorporarla a la Nación, o por diversas razones socio-políticas, etc.; aprovechará entonces del fondo común los ingresos necesarios para la prestación del mismo complementándolo con el precio que pagará el usuario, que en este caso será político, ya que en ninguna forma será suficiente para cubrir el costo total del servicio.

La política que el Estado deberá seguir para la determinación de las tasas por la prestación de servicios, será desde nuestro punto de vista, atendiendo a los fines que persiga, los cuales podemos agrupar en culturales, de reconocimiento de derechos y de fomento de intereses materiales. En relación a los primeros creemos que dado el índice económico de nuestra población, el Estado deberá realizar sus funciones por medio de los impuestos evitando el pago de las tasas en su totalidad o casi en su totalidad a los inmediatamente beneficiados; en relación a los segundos, procede distinguir los reconocimientos de derechos, en los cuales el Estado analice preponderantemente, razones de utilidad pública tales como llevar al cabo un control de la población, etc. y aquellos en los que se establecen ventajas de carácter inmediato, por producir una mayor seguridad en los actos o hechos jurídicos que realiza el individuo, como por ejemplo el reconocimiento de los derechos patrimoniales. En el primer caso, en nuestro medio el Estado deberá eximir del pago de la tasa, a fin de que el individuo que se encuentra en una situación económica inferior pueda solicitar los servicios correspondientes; por lo que se refiere al segundo aspecto es necesario que se analice el alcance del beneficio individualizable considerándolo desde el punto de vista objetivo, a fin de determinar la capacidad económica del sujeto y exigirle el pago de una tasa.

Por lo que se refiere a las tasas que se perciben con motivo de actividades que representen el fomento de intereses materiales, pueden determinarse sobre la ventaja que reciban los beneficiarios, pues aun cuando exista interés público, éste puede perfectamente bien compaginarse con el beneficio específico por lo que es justo que el costo se cubra con la tasa aun cuando los gastos generales sean distribuidos a la colectividad.

Otro de los ingresos que percibe el Estado, atendiendo al beneficio divisible es el que comprende las contribuciones especiales de las cuales

analizaremos concretamente las llamadas contribuciones por mejoras, que pertenecen a dicho género.

En este caso la finalidad que persigue el Estado va encaminada a la realización de una obra o a su mejoramiento, considerando el beneficio colectivo sin preocuparse de inmediato por el beneficio individualizable, el cual necesariamente existe, al momento de realizar la mejora cuando por este motivo se perciba un incremento de valor en el bien del individuo que cubre dicha contribución.

Al predominar el interés general, se hace exigible el pago de la contribución por mejoras a diferencia del pago de la tasa en donde la obligación de cubrirla se deriva del cumplimiento de una relación contractual; es decir, a nadie se nos puede obligar a cubrir una tasa para la prestación de un servicio obligatorio que no existe; si nosotros deseamos enviar una carta lo podemos efectuar por los medios que a nosotros nos convenga, como puede ser por un parte o con una persona determinada; aun en aquellas situaciones en que diversas disposiciones extra-fiscales, nos obligan a dar cumplimiento a ciertos hechos, como el someterse a la inspección de pesas y medidas, de sanidad, para efectos de registro civil, etc., el incumplimiento de las mismas nos haría acreedores a una sanción que nunca sería derivada de la facultad económico-coactiva a fin de pagar en forma obligatoria una tasa, por un servicio no solicitado.

Es por esto que la obligación de cubrirla deriva del cumplimiento de un contrato en el cual el individuo al solicitar un servicio que le presta el Estado, se obliga a pagar un precio por el mismo.

En cambio, en las contribuciones por mejoras, esta obligación no deriva de una obligación contractual, sino que al predominar el interés colectivo se hace necesario coaccionar jurídicamente al individuo a fin de que cubra la parte que le corresponda por la construcción de una obra, la que deberá aparte de lo anteriormente expuesto, representarle un beneficio divisible. Esto quiere decir que aun cuando el individuo no solicite al Estado la prestación de un servicio, cuando éste sea de beneficio colectivo, tendrá que cubrir en forma obligatoria dicha contribución. Este carácter asemeja a la contribución con el impuesto; sin embargo de éste se diferencia en que el beneficio puede ser medido, pesado o delimitado. Sin embargo, se presentan muchas dudas a fin de determinar la medida del beneficio específico.

Si, por ejemplo, el Estado trata de hacer más expedito el tránsito entre el centro de la Ciudad de México y la Ciudad Universitaria, construyendo una avenida de tráfico constante, como la Calzada de Tlalpan, es indiscutible que este servicio beneficiará a la colectividad en general y por lo

tanto podemos decir que es indivisible; pero para los efectos de determinar el beneficio que representará al contribuyente, se plantea lo siguiente: el individuo que tenía un comercio, colindante con la obra mejorada, al cual asistía una numerosa clientela por la facilidad de estacionamiento y por encontrarse en una avenida importante, una vez realizada la mejora, el propietario del bien percibirá una pérdida en sus ganancias, en virtud de la disminución de compradores por las incomodidades, especialmente de estacionamiento que les representa; si el valor real de su propiedad lo determinaba por las ventas realizadas, resulta que en vez de haber aumentado el valor, disminuyó y por lo consiguiente resultaría injusto que se le exigiera una contraprestación por una mejora que beneficiará a la colectividad en general y no al propietario del predio en particular. Caso contrario sería el del propietario de un bien que se encuentra en una calle carente de servicios y que al realizarse las mejoras tales como pavimentación, drenaje, alcantarillado, etc., aumentaría considerablemente el valor del mismo aunque también resultaran beneficiados los propietarios de predios lejanos, que con la mejora, tendrán mayores ventajas para su traslado de un lugar a otro.

En nuestro medio estas contribuciones las encontramos señaladas en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en los derechos de cooperación y los impuestos de planificación.

Consideramos que estos últimos se alejan de lo señalado en la teoría general del impuesto, en virtud de ser exacciones individualizables y una de las características del impuesto es su generalidad; asimismo, por su propia naturaleza, son divisibles, siendo que el impuesto se caracteriza por la indivisibilidad en los beneficios obtenidos por su pago.

La política que pueda orientar al Estado en relación a estos ingresos, deberá determinarse en el beneficio inmediato que le representará al individuo, por el aumento del valor de su propiedad; en caso contrario producirá un impacto psicológico en el que se preguntaría el individuo afectado, la causa por la que cubre el impuesto predial, y se le hace exigible una contribución especial. Asimismo, considero de justicia que si un individuo va a percibir un beneficio inmediato en virtud de la obra realizada, ayude a cubrir el costo de la misma por medio de la contribución por mejoras.

Actualmente el ingreso más importante que percibe el Estado es el impuesto; podríamos decir que éste no lo fue en todo tiempo, ya que la historia nos demuestra que diversos países se sostenían con los productos derivados de los bienes patrimoniales del Estado o bien de la prestación

de los servicios, como el reino de Prusia que obtenía ingresos de su propiedad territorial; la Comuna de París que percibía la quinta parte de su renta derivada de sus propiedades y de los servicios públicos; Berlín que percibía tasas muy retributivas inicialmente, con el alumbrado de gas y posteriormente con los de luz y fuerza. En el año de 1946 Venezuela obtenía el 50% de sus ingresos públicos de regalías por la explotación del petróleo y de la extracción de minerales.

Sin embargo, actualmente debido al progreso económico de los pueblos, no podemos concebir la subsistencia del Estado sin tomar en consideración la importancia que representa el impuesto en el ingreso público.

Para Montesquieu[3] el impuesto es la porción de los bienes que cada ciudadano da al Estado para tener la seguridad de lo que le queda y para gozar de ésta más agradablemente. Esta teoría llamada del seguro ha sido duramente criticada en México por López Velarde, quien afirma que tal situación haría nugatorio el poder del Estado para ejercitar, por ejemplo, la expropiación por causa de utilidad pública.

Leroy Beaulieu[4] define el impuesto, considerándolo con una idea matemática, como la cuota parte exigida a cada ciudadano para sufragar los gastos ocasionados por los servicios públicos.

Esta definición, al igual que la que nos da Smith, aunque fueron un adelanto para su época, actualmente resultan criticables, como lo vamos a ver más adelante, porque al referirse a una cuota parte nos dan una idea de proporcionalidad.

Debido a la brevedad del tiempo evitaremos profundizar sobre los diversos conceptos existentes sobre los impuestos y nos concretaremos a señalar la definición que de éste hace nuestro Código Fiscal en su Artículo Segundo.

Siguiendo a Eheberg[5] nos dice que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Entre las características del impuesto que se desprenden de la definición anterior, encontramos la unilateralidad, la obligatoriedad, la generalidad y la indivisibilidad.

---

[3] Citado por López Velarde. *Apuntes del 2o. Curso de Derecho Administrativo*, p. 53.

[4] *Traité de la Science des Finances*, 1877, p. 148.

[5] Véase Eheberg. *Compendio de Hacienda Pública*. México, 1945, p. 78.

Es unilateral el impuesto porque es solo la potestad del Estado la que lo señala sin que intervenga directamente el sujeto, a pesar de que muchos autores traten de demostrar la bilateralidad, en la aprobación de los mismos que realiza la Cámara de Diputados como representante popular.

Es obligatorio, porque una vez que el individuo se coloca en la situación del hecho generador tiene que cubrirlo, haciéndose acreedor, en caso contrario, a que el Estado ejercite la facultad económico-coactiva.

Es general porque una vez determinado el hecho generador del crédito, todo el individuo que se coloque en el supuesto jurídico deberá cubrir esa prestación.

Y es indivisible porque a diferencia de las tasas y contribuciones especiales, el servicio que prestaría el Estado no se podría medir, delimitar o pesar, como por ejemplo, la seguridad del orden público, la seguridad territorial, etc.

Algunos autores han identificado los beneficios que puedan representar los impuestos, como los percibidos por el aire o la luz de los cuales todos podemos gozar sin determinar hasta qué grado; es decir, el Estado presta el servicio de la seguridad pública pero no se puede saber cuándo y en qué forma ese beneficio favorecerá a un individuo en particular.

Por otro lado, el Estado presta servicios, sin importale si los beneficiarios cubrieron el impuesto o no y en el supuesto de que el Estado investigara lo anterior, a fin de prestar un servicio, se caería en la anarquía.

En cuanto a la finalidad hemos analizado el impuesto desde un punto fiscal, es decir, de lo anterior se desprende que el impuesto proporciona los ingresos necesarios al sostenimiento del Estado; pero no siempre el impuesto persigue fines fiscales sino que en algunas ocasiones persigue fines económicos y en otras, fines sociales.

Si, por ejemplo, el Estado realiza funciones de protección a la industria nacional evitando la concurrencia de mercados extranjeros, gravará con mayor cantidad los artículos en el momento de su importación; asimismo, cuando trate de proteger la industrialización, en nuestro país, de las materias primas, gravará éstas con mayores impuestos en el momento de su exportación. En el primer caso cuando un artículo extranjero se obtenga a un precio menor que el producido en el país, el Estado tratará por medio de los impuestos de aumentar el precio del producto a fin de evitar su importación, al disminuir el consumo por su alto costo. En el segundo, el Estado tratará de incrementar la mano de obra en nuestro medio, fomentando el incentivo del inversionista para explotar la elaboración de pro-

ductos con la materia prima, la que posiblemente tenga un valor de mercado mayor en el extranjero que en el territorio nacional.

En estos casos, al limitar el Estado la libertad individual por medio de los impuestos, lógico es suponer que al no realizarse el hecho generador, dejará de percibir ingresos por dichos conceptos y es entonces cuando nos encontramos en la hipótesis de un fin económico de los impuestos.

En otras ocasiones, el Estado grava en mayor forma diversos artículos que pueden ser nocivos a la salud, tales como el licor, tabaco, etc.; en estos casos el Estado no buscará un mayor incremento en el ingreso público ni protegerá tal o cual industria desde el punto de vista económico sino que tratará de evitar el consumo de dichos artículos que perjudican a la salud del individuo. Nos encontramos en este caso ante un fin social que proporcionan los impuestos.

En relación a lo anteriormente expuesto, es decir, a los fines no fiscales del impuesto, existen diversas opiniones que Griziotti[6] las ha agrupado en tres escuelas fundamentales: la Escuela Liberal Manchesteriana, la Escuela de la Hacienda Social y la Escuela de la Hacienda Socialista.

La primera que se desarrolló durante el siglo XIX sostiene: 1).—Que el impuesto debe ser simplemente instrumento fiscal sin función social, moral o económica. 2).—Que el Estado debe limitar sus funciones a los gastos, a las necesidades fundamentales sentidas universalmente por los ciudadanos y satisfechas por el Estado más económicamente que si lo realizaran las empresas privadas, y 3).—Los impuestos deben ser reales y proporcionales a la riqueza gravada y no progresivos en relación con los bienes de los contribuyentes.

Estos fundamentos están basados en la doctrina liberal que tiene como norma de toda actuación del Estado dejar hacer y dejar pasar.

Según la Escuela de la Hacienda Social que tiene su origen en el socialismo de cátedra alemán, uno de cuyos principales exponentes fue Wagner, se sostiene que el impuesto es un medio político y social para corregir la distribución de la riqueza sobre todo la proveniente de coyunturas sociales provocadas por el desarrollo de la población, de la potencia del Estado y de la economía nacional. Esa tesis pugnaba por gravar los incrementos de valor y las herencias.

La Escuela de la Hacienda Socialista sostenía que a fin de compaginar la idea socialista con el sistema liberal de la producción capitalista, el im-

[6] Griziotti. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda.* Madrid, 1933, p. 131.

puesto deberá tender a promover el progreso de la propiedad colectiva mediante la absorción completa de los patrimonios, en el momento que pase de los hijos a los sobrinos; de tal manera que la riqueza no pudiera ser *disfrutada más que por tres generaciones* sin trabajo.

Nosotros consideramos que es de tal importancia el manejo del ingreso público por medio de los impuestos para su correcta distribución, en el gasto público, que el Estado, con esto puede transformar su fisonomía de individualista a estatista, o viceversa.

Actualmente no podemos concebirlo, aun cuando respete la libertad del individuo, sin que se deje sentir su intervención desde los puntos de vista social, político y económico. La lucha entre dos tendencias: capitalismo y comunismo requiere que el Estado mediante su facultad potestativa determine su trayectoria con los elementos más apropiados en la limitación, fomento o vigilancia de la actividad humana y para esto tiene, entre otros elementos, los fines tan amplios que proporcionan los impuestos.

Uno de los fenómenos de mayor trascendencia en la materia impositiva corresponde a la distribución de la carga tributaria. Para explicar en qué consiste trataremos previamente de analizar los principios superiores de la imposición de los que consideramos más importantes los expuestos en el siglo XVIII *por Smith y Justi y en el siglo pasado por* Adolfo Wagner.

Smith[7] afirmaba que los súbditos debían ser gravados en proporción a sus facultades de la manera más exacta posible, coincidiendo con los intereses del Estado; que los impuestos se hallasen determinados en la Ley, en relación a su cuantía, plazo de exacción y modalidad de pago; que fueran exigidos en la época y del modo que causen las menores molestias a los contribuyentes y que los gastos de exacción fueran los menores posibles.

Las ideas de Justi[8] se concretan a que los impuestos no dañen a la libertad ni a la industria, que éstos sean justos y uniformes, que descansen en principios incontrovertibles y que se evite el exceso de empleados y cajas o sea la carestía en el cobro. Mientras Smith elabora sus principios desde el punto de vista del contribuyente, Justi los analiza desde el punto de vista del requerimiento de la economía política.

Para Wagner[9] hay cuatro clases de principios: 1).—Los de Política Financiera (suficiencia y elasticidad de los impuestos). 2).—Principios de Economía Política (elección de buenas fuentes, consideración de los efectos de los Impuestos). 3).—Principios de justicia (*generalidad y unifor-*

[7] Smith, Adam. *Riqueza de las Naciones.* Libro V.

[8] Citado por Eheberg, *opus cit.*, p. 94.

[9] Véase López Velarde, *opus cit.*, p. 59.

midad en la imposición). 4).—Principios administrativos (precisión legal, comodidad y exacción lo más reducida posible).

Estos principios, con excepción del último, considera Eheberg, fueron obtenidos por el método deductivo sirviendo de orientación a la política financiera.

El análisis de estos principios para la aplicación de nuevos impuestos es de vital importancia pues no se puede negar que la elasticidad y suficiencia de los mismos debe ser materia de su aplicación ya que no es concebible una correcta distribución del gasto público si no tiene el Estado la suficiencia en el ingreso por medio de los impuestos y la posibilidad de ampliar los mismos o la cuota en momentos de crisis.

Asimismo, debe considerarse no sólo desde el punto de vista fiscal sino desde el económico también, la elección de buenas fuentes de impuestos, así como el análisis de los efectos que producen tales como la percusión, la repercusión, la difusión, la incidencia y la evasión.

El principio que representa una mayor dificultad en cuanto a su interpretación es el de justicia.

Por lo que se refiere a la generalidad si éste se interpreta fielmente, no representa ningún problema: nadie ha de eludir las cargas fiscales y todos deben soportarlas; sin embargo, en la actualidad encontramos diversas disposiciones legales que eximen del pago del impuesto por razones políticas, sociales o económicas a distintos individuos. ¿Que en estos casos falta el principio de generalidad en el soporte de la carga tributaria?

Nosotros consideramos que este principio debe partir del supuesto jurídico que crea el hecho generador del crédito fiscal. Si existe en la Ley una exención sobre tal o cual hecho, lógico es suponer que no estamos ante el supuesto jurídico y por lo mismo no podemos afirmar la inexistencia de la generalidad. Pero una vez señalado el hecho generador por medio de la norma tributaria, entendemos que existe la generalidad cuando todos los individuos que se colocan en la hipótesis normativa tendrán que cubrir el impuesto que les corresponde.

En lo que se refiere al principio de la uniformidad, se presenta el problema de que si éste debe determinarse atendiendo a la proporcionalidad en el pago según la capacidad económica del contribuyente (que se desprende de la teoría expuesta por Adam Smith) o bien se tome en consideración el sacrificio que representa al contribuyente, el pago del impuesto (tesis expuesta por Stuart Mill).

Como consecuencia de la primera tesis existe el impuesto proporcional y derivado de la segunda el progresivo.

El impuesto proporcional grava el objeto imponible en una forma proporcional invariable. Como ejemplo de este tipo de impuesto lo tenemos en nuestro medio en el impuesto sobre ingresos mercantiles: si un individuo "X" percibe cien pesos de ingresos cubrirá por concepto de impuestos la cantidad de tres pesos equivalente a una cuota del 3% sobre el ingreso; si otro individuo "Z" percibe un ingreso de mil pesos, aplicando una tarifa proporcional sobre el 3% de ingresos, cubrirá por concepto de impuestos la cantidad de $ 30.00, es decir, que en este impuesto se considerará exclusivamente la capacidad económica del contribuyente.

La aplicación del impuesto proporcional que predominó durante el siglo XVIII ha ido desapareciendo como consecuencia de las teorías de Stuart Mill y del socialismo de cátedra, que fueron el antecedente inmediato del impuesto progresivo mediante el cual a un mayor ingreso corresponderá un mayor impuesto y a menor ingreso se cubrirá un menor impuesto, considerando el mínimo de existencia, el cual se declarará exento y llegando por lo que se refiere al mayor ingreso a restarle al sujeto que lo obtiene hasta el 90% de su ingreso legal, como sucedió en Estados Unidos durante la pasada guerra mundial.

Es por esto que muchos autores, especialmente los de tendencia liberal, han criticado el impuesto progresivo alegando la ausencia de una norma para medir el sacrificio y el peligro de absorber la base del impuesto si no se llega hasta un límite en el cual se establezca la alícuota en una forma proporcional.

Para explicar el fenómeno del impuesto progresivo analizaremos rápidamente la tesis de Stuart Mill, ya que las que la precedieron no nos dan ninguna luz al problema como las que se refieren al principio de la prestación y contra-prestación, la teoría del seguro, la teoría de la equivalencia, protección y capacidad, etc.

La teoría de Stuart Mill[10] representa un avance sobre los sistemas antes señalados. Según él cada ciudadano debe entregar al Estado una parte de su renta que suponga para él mismo un sacrificio igual al que otros soportan. Es decir, interpretando esta tesis, *si un sujeto* "X" *recibe* $ 100.00 de ingresos y paga $ 10.00 como cuota proporcional a dicho ingreso, le representará un mayor sacrificio el pago de dicha cantidad que el que le representara al sujeto "Z" que percibe $ 1,000.00 y que tiene que cubrir $ 100.00. En ambos casos existe un impuesto proporcional, atendiendo a

[10] Véase Einaudi, *op. cit.*, Cap. III.

la capacidad económica de los individuos; sin embargo "X" disfrutará sólo de $ 90.00 y "Z" dispondría de $ 900.00.

Al disponer este último sujeto de una mayor cantidad es indiscutible que el sacrificio sufrido al pagar el impuesto sería inferior al del sujeto "X".

Para nivelar a ambos individuos es necesario establecer el impuesto progresivo a fin de que a "X" se le disminuya la carga impositiva aumentándosele a "Z".

No obstante lo anterior, resulta bastante difícil determinar con precisión el sacrificio, el cual no se puede establecer, como afirma Einaudi[11] sobre cuotas exclusivamente matemáticas, sino que es necesario acudir a criterios psicológicos derivados de la consideración del sacrificio que representan los contribuyentes.

En nuestro medio el impuesto progresivo existe en el impuesto sobre la renta que se caracteriza por ser un impuesto al ingreso. Algunos autores mexicanos han sostenido que este impuesto es personal, lo que nosotros criticamos, en virtud de que al gravar el ingreso proveniente de fuentes diversas, no toma en consideración los elementos subjetivos consecuencias del ingreso legal, tales como el estado civil del sujeto, el número de hijos, etc. La determinación del ingreso legal en dicho impuesto se lleva a cabo por elementos de carácter objetivo propios de la fuente de donde procede el ingreso y por lo mismo consideramos que dicho impuesto siguiendo los principios teóricos correspondientes, debe ser considerado como un impuesto real. Asimismo, no nos podemos referir a la existencia de un impuesto directo atendiendo al fenómeno de la repercusión, porque se ha comprobado que dicho impuesto puede ser repercutible incluso cuando grava la remuneración del trabajo personal, ya que puede dar origen en muchas ocasiones, a que el sujeto pasivo del crédito fiscal ejercite el derecho de huelga para lograr un aumento de salarios a fin de contrarrestar la carga tributaria.

La capacidad en el sacrificio no puede observarse en este impuesto, en virtud de tratarse de un impuesto cedular; la progresión del mismo no alcanzaría al individuo que obtuviera ingresos por distintas fuentes, como por ejemplo, el que además de ejercer su profesión (actividad gravada en cédula V), percibe ingresos también por concepto de ganancias distribuibles, o bien porque explote un negocio que le produzca ingresos gravados en diversas cédulas; en estas condiciones resulta inequitativa la aplicación

[11] *Opus cit.*, p. 94

del impuesto a este sujeto, en relación al de aquel que sólo obtiene ingresos de una sola fuente.

Existiría una mejor equidad en la distribución de la carga tributaria al aplicar el impuesto progresivo sobre el total de los ingresos que percibe el individuo sin tomar en consideración la fuente de donde éstos provienen y atendiendo a los elementos subjetivos para los efectos deducibles. Este impuesto denominado por la teoría impuesto personal o global, se ha tratado de incluirlo en nuestra legislación sin haberse logrado, especialmente por razones político-económicas, que traerían como consecuencia, entre otras, cambios en diversas Instituciones tales como las sociedades anónimas, en las que necesariamente desaparecerían las acciones al portador, provocando por lo mismo un desequilibrio inmediato en nuestra economía.

Claro está que la distribución de la carga tributaria por medio de una mejor progresión, se podría llevar a cabo con la aplicación del impuesto personal, pero en atención a los problemas que representaría en nuestro medio, preferimos desechar tal hipótesis, que en el supuesto de no traer como consecuencia diversos cambios en la estructura jurídica, por la dificultad en la comprobación del ingreso, podría resultar también inequitativo en su aplicación.

Uno de los fenómenos dignos de tomar en consideración en relación hacia una mejor distribución de la carga tributaria es el que se refiere a la capacidad de disfrute. El sujeto que percibe un ingreso cuando éste es mayor, tiene frente a sí una mayor capacidad para el goce del mismo por medio del gasto que realice.

El impuesto al gasto, consideramos que grava en forma indirecta el ingreso, es decir: a mayor ingreso habrá mayores gastos y por lo mismo la progresión del impuesto gravará dicho gasto en atención a la calidad de los bienes y servicios que usará o consumirá el sujeto y a menor ingreso corresponderá un menor gasto que se concretará al consumo y uso de bienes y servicios indispensables que determinarán con relativa precisión el mínimo de existencia exento. Este impuesto al gasto se establecería atendiendo a la calidad de bienes y servicios los cuales podríamos considerar como de primera necesidad, no necesarios o de goce, suntuarios y de lujo. Si el sujeto percibe un ingreso mínimo destinará parte del mismo en el consumo y uso de bienes de primera necesidad, usará los servicios que le corresponden en atención a su situación económica; en cambio, el individuo que percibe mayores ingresos tratará de obtener además de los bienes de primera necesidad los suntuarios y los de lujo y usará los servicios de igual naturaleza; el primero de estos sujetos usará un autobús para

su transporte, el segundo adquirirá para su uso un automóvil de lujo último modelo. El primero procurará satisfacer sus deseos de diversión asistiendo a un centro de espectáculos que requiera un precio mínimo y el segundo sujeto adquirirá las localidades que le representen un mayor gasto, tales como los palcos y las primeras butacas.

Si al primer sujeto se le exime del pago del impuesto, tanto en la adquisición de bienes como en el uso de servicios, tácitamente se estará reconociendo el mínimo de existencia; y si al segundo se le grava el gasto que realiza al disfrutar de los bienes y servicios en atención a la calidad de éstos, también se estará reconociendo la progresividad del impuesto al ingreso.

En estas condiciones no podemos referirnos a una omisión en los ingresos, dado que el propio individuo cubriría el impuesto en el momento en que adquiriera los bienes o usara los servicios. En relación a esto, Ursula Hicks[12] ha sostenido que "la progresión en el impuesto sobre la renta (considerándolo éste como personal), influye en la condición del individuo, pero en el consumo las decisiones son inmediatas y tajantes".

Claro está que a primera vista nos parece más equitativo este impuesto, ya que, repito se gravaría en una forma indirecta el total del ingreso que percibe el individuo sin considerar la fuente de donde procede, alcanzándole la progresividad; pero sin embargo, no todos los sujetos que perciben un ingreso destinan la totalidad del mismo al gasto, pues en muchas ocasiones lo situan en el ahorro. Si se substituye el impuesto al ingreso por el impuesto al gasto, quedaría exento el ahorro. Es por esto que no podemos hacer a un lado el impuesto al ingreso, tal y como lo determina en nuestro país el impuesto sobre la renta; sin embargo, al considerar las ventajas para una mejor distribución de la carga tributaria y a fin de que alcance la progresión del impuesto al ingreso a quien haya omitido el pago del mismo o al que haya obtenido el ingreso de diversas fuentes, sería conveniente la creación de un impuesto al gasto, como complementario del Impuesto sobre la Renta. Este impuesto tendría las características de ser un impuesto directo que gravara al consumidor o al usuario estableciéndose una responsabilidad substitutiva para los efectos de retención del impuesto en las personas que prestaran el servicio, o bien en los industriales, comerciantes, mayoristas o detallistas, según el caso, cuando se trate de enajenación de bienes para su uso o consumo.

La aplicación de este impuesto se podría llevar al cabo mediante cuotas

[12] Hicks, U. *Hacienda Pública*. Madrid, 1956, p. 208.

que se establecerían según la condición específica del bien o del servicio o sobre el valor de los mismos.

Por lo que se refiere a la adquisición de bienes el impuesto se pagaría en el momento preciso en que se realizara dicho acto. Como no se podría determinar si éstos fueren destinados al uso o al consumo o fueren utilizados para su industrialización, o para formar parte del activo fijo de una negociación, en estos dos últimos casos el sujeto que los adquiriera pagando el impuesto al gasto lo deduciría del impuesto sobre la renta que le correspondería cubrir, considerándosele como un anticipo del mismo.

La determinación del mínimo de existencia debe establecerse en primer lugar aumentando la base para el cálculo del impuesto sobre la renta, cuando sea exento en su pago en las cédulas correspondientes y eximiéndose del pago del impuesto al gasto a los sujetos que adquieran o usen bienes y servicios que se lleguen a considerar como necesarios. A mayor capacidad de disfrute se aumentaría en forma progresiva la cuota del impuesto, a medida que los bienes y servicios se consideren no necesarios o de goce, suntuarios y de lujo, procurando a su vez que el aumento en estos últimos no pase del límite para los efectos del consumo o uso de los mismos.

La aplicación de este impuesto sería de grandes ventajas atendiendo a la política fiscal; desde luego el impacto psicológico que le representaría al contribuyente es menor en este impuesto que cuando se grava el ingreso total, pues al pagarse en pequeñas partidas prácticamente el sujeto no percibiría en forma alarmante el pago del mismo; no se puede negar que produce más molestias cubrir al terminar un ejercicio una cantidad mayor por concepto de impuesto al ingreso, que cuando se paga una cantidad inferior por algo que el sujeto desea adquirir o usar.

Asimismo, daría mayor oportunidad al Estado para encauzar sus actividades, atendiendo a los fines económicos y sociales que le proporcionarían estos impuestos, tales como una mejor distribución del ingreso nacional por medio del gasto público; el fomento al ahorro, que consecuentemente aportaría más oferta de capital, disminuyendo el tipo de interés, un mejor control por parte del Estado en la producción, distribución, uso y consumo de bienes, a fin de que intervenga en la actividad del individuo, vigilándola, limitándola o fomentándola, desde los puntos de vista económicos y sociales.

En relación al aspecto fiscal, se podría ejercer un mejor control sobre los sujetos que evaden el pago del impuesto progresivo sobre la renta cuande esto se presente por situaciones de hecho o de derecho. En estas condiciones aumentaría considerablemente el ingreso público.

Es conveniente afirmar que no debemos concebir al Estado como un mero recaudador de rentas sin antes analizarlo desde el punto de vista que se relaciona con el gasto público; es decir, en el último análisis expuesto, no ha sido mi intención crear una situación alejada de los principios económicos que señalan la elaboración de un presupuesto nivelado: la política del Estado debe partir del gasto al ingreso y no del ingreso al gasto; si esto último sucede, caeríamos en la anarquía, ya que previamente a la obtención del ingreso, deben estudiarse las necesidades de la colectividad para fundamentar una correcta distribución del ingreso nacional por medio del gasto público, dirigida hacia una mayor prestación de servicios sociales. Si el Estado no sigue una correcta política de gastos y no encauza sus actividades para el logro de un mejoramiento en el nivel económico de la población necesitada, inútil sería proporcionarle elementos para el aumento de sus ingresos.

Son tantos y tan serios los problemas que afectan al país en estos momentos, que cada vez se hace más necesaria la participación de un sector de opinión que los analice desde un punto de vista crítico y sobre bases estrictamente técnicas y científicas.

Hasta la fecha podemos decir, que la actividad del Estado ha sido motivo de apoyo o crítica por sectores interesados o afectados en forma inmediata, pero no ha habido una opinión que se aparte de los egoísmos y se coloque en una posición objetiva y general para el estudio y el conocimiento de los problemas, señalándole al Estado la trayectoria a seguir para la consecución de un fin determinado. La creación sistemática de esta fuerza de opinión, la cual se integraría por elementos universitarios, evitaría la improvisación de las personas que ocuparan altos cargos de responsabilidad en la administración pública, ya que al existir una crítica seria y una preocupación constante por la actividad del Estado, sólo personas idóneas estarían al frente de la misma, quienes necesariamente representarían en sus decisiones una tendencia fija producto de un estudio previamente elaborado y planificado.