

J. ANTONIO MURGUÍA ROSETE

PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

ANTE el imperativo económico de afrontar una serie de gastos inherentes a sus atribuciones el Estado se encuentra en la necesidad de allegarse recursos, y por ello fija a sus súbditos aportaciones que deben realizarse en forma obligatoria y cuyo cumplimiento se les exigirá a través del ejercicio de la facultad económica-coactiva.

El poder fiscal, en nuestra Constitución, dimana del precepto consagrado en la Frac. VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el que se establece la facultad del Congreso de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, así como de la Frac. IV del artículo 31 constitucional, en el que se establece como obligación de los mexicanos la de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El poder fiscal del Estado no es ilimitado y debe sujetarse a una serie de principios para obtener una adecuada presentación de las normas que deben regir las relaciones de las economías privadas respecto de la economía del Estado, tratando de fijar una situación en que armonicen los principios económicos, políticos y sociales.

Para crear un sistema impositivo oportuno, justo y organizado, debe tomarse en cuenta la necesidad de fijar previamente los supuestos básicos en los que pueda descansar la materia tributaria, los cuales, en nuestro criterio, se pueden englobar en dos grandes ramas: la primera, de principios generales de vigencia universal y que, por tanto, son de aplicación necesaria en cualquier estructura fiscal, y la segunda, que se constituye por aquellos principios que fija en manera especial la ley suprema de cada Estado.

En el presente trabajo examinaremos ambas clases de principios; pero los segundos, los circunscribimos a nuestra legislación fiscal.

Para el estudio de los principios generales partiremos de los criterios, a nuestro juicio, más acertados y eliminando las repeticiones que pudieran presentarse como consecuencia de la influencia que unos autores han ejercido sobre los otros y emitiendo nuestro personal concepto al respecto.

LOS PRINCIPIOS GENERALES EN MATERIA DE IMPUESTOS

Al reflexionar sobre la conveniencia de bases generales de imposición, diversos autores afectuaron el planteamiento del problema y fijaron los lineamientos generales de la materia impositiva.

Uno de los primeros en estudiar el problema y dar una serie de soluciones generales para el establecimiento de un adecuado sistema impositivo fue Adam Smith, quien en su obra *La riqueza de las naciones*, después de una serie de estudios sociológicos y económicos, formula unos principios que, dado su contenido y acierto, son de conocimiento universal para los estudiosos del Derecho Fiscal y constituyen fórmulas clásicas en las que se fundan los trabajos de los más destacados autores.

Las reglas de este famoso economista escocés son las siguientes:

PRINCIPIO DE JUSTICIA.—“Los ciudadanos de cada Estado deben contribuir a la existencia del gobierno cada uno en la proporción más exacta posible con sus facultades, es decir, en proporción a la renta de que gozan, respectivamente, bajo la protección del Estado.¹”

Los miembros de los Estados están obligados a cubrir a prorrata los gastos de su gobierno, en relación directa a los intereses que tienen en la cosa común, pues de la observancia de este principio depende lo que se conoce como “igualdad o desigualdad en la imposición”.

Los principios fundamentales que podemos extraer de esta máxima se pueden resumir en la necesidad de que el impuesto sea justo y equitativo; sin embargo, ¿qué habremos de entender por justicia y equidad? Es de todos conocido que estos conceptos son relativos, es decir, que su contenido varía de un Estado a otro y de una época a otra, por lo cual habremos de relacionar estos conceptos con dos principios, a saber: el de Generalidad y el de Uniformidad.

a) El primero de estos principios, el de Generalidad, descansa en la afirmación de que toda persona que posea capacidad contributiva debe pagar impuestos. Es decir, que sólo aquellas personas que carezcan de

¹ Salvador Oria, *Finanzas*, Tomo I, pp. 659-660.

aptitud económica para soportar una carga fiscal deben quedar relevadas de esta obligación. Es prudente aclarar que no toda persona debe quedar afecta, en caso de tener capacidad contributiva, a todos los impuestos, sino que debe cubrir alguno o algunos de ellos.

No es la anterior, sin embargo, la única opinión existente sobre lo que se debe entender por generalidad. En efecto, hay autores que consideran que, si todos intervienen en la cosa pública, todos deben cubrir los gastos nacionales, o sea, que nadie debe quedar exento del pago de impuestos. Asimismo existen juristas que estiman, en total contradicción a los que no aceptan exenciones, que, las personas cuyos ingresos no rebasen al mínimo necesario para subsistir o mínimo de existencia, deben quedar relevados no sólo de impuestos directos, sino de los indirectos, solución sumamente difícil de alcanzar.

b) *El principio de uniformidad.*—Este principio podemos expresarlo como la obligación de que todas las personas que obtengan ingresos de una misma fuente y cuya situación sea idéntica deben ser igualmente gravados.

El fundamento de este principio radica en la necesidad de igualar los sacrificios de los causantes, ya que deben ser desigualmente gravados ingresos que se originen en fuentes distintas en atención, básicamente, al esfuerzo que pueda significar el obtenerlos.

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.—Indica Adam Smith que “la tasa o impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser “cierta y no arbitraria”. La época de pago, la manera de pagar, la cantidad a pagar, todo debe ser claro y preciso para el contribuyente y para cualquier otra persona, pues, no siendo así, los individuos sujetos al impuesto están más o menos a la merced del recaudador, quien puede o aumentar el impuesto sobre el contribuyente al que arbitrariamente perjudique o extorsionarlo, impulsándolo a obsequios o gratificaciones bajo el temor de una lesión moral o material.²

Es de desearse se siga este principio, dado que ello evita un sinnúmero de molestias, gastos y perjuicios a los causantes.

En concreto, al establecer un impuesto, se debe indicar: cuál es la situación gravada, cuánto se debe pagar, a quién, cuándo y cómo, o, lo que es lo mismo, precisar con toda claridad: sujeto activo y sujeto pasivo, objeto, base, cuota, forma de pago, fecha de pago y obligaciones secundarias a cumplir.

² Salvador Oria, *op. cit.*, p. 660.

Este principio se complementaría si agregamos que es indispensable se procure elaborar leyes claras y al alcance de todas las mentes, divulgarlas por medios idóneos, señalar la autoridad que cobrará el impuesto, seguir sistemas impositivos precisos y ciertos y ser imparcial al dictar las leyes.

EL PRINCIPIO DE COMODIDAD.—Esta máxima la expresa al indicar que “cada impuesto debe ser recaudado en el tiempo y en el modo que resulten más cómodos para el contribuyente”. Un impuesto sobre la renta de un edificio, pagadero en la misma oportunidad en que se reciben ordinariamente las rentas, es cubierto en el momento más conveniente para el causante, aquel en que tiene recursos para pagar.

Es decir, se debe buscar en todo impuesto el momento oportuno para su cobro, el cual será, tanto en lo que respecta al sujeto activo como al pasivo, aquel en que exista mayor capacidad de pago.

EL PRINCIPIO DE ECONOMÍA.—Se nos plantea como la necesidad de planear la percepción de los impuestos de tal manera que la diferencia entre “lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible”.³

Este principio comprende también la necesidad de que los impuestos sean recaudados “de manera que no quede fuera del patrimonio propio del contribuyente o del pueblo, en cuanto sea posible, ninguna suma que exceda de lo que en forma indispensable debe ingresar en el tesoro del Estado.”⁴

A fin de evitar los perjuicios económicos inherentes a la violación de estas consideraciones, se recomienda:

a) Evitar recaudaciones engorrosas que necesiten de un gran número de personas.

b) Evitar el exceso de exacciones que mermen la capacidad de producción.

c) Evitar las multas excesivas que puedan arruinar a las personas y los impuestos excesivos que induzcan al fraude.

d) Evitar las frecuentes inspecciones por las molestias y gastos que puedan ocasionar.

Expuestos los principios de Smith, que es el centro a partir del cual se han elaborado todos los criterios, pasaremos a presentar todos aquellos

³ Versión simplificada de la opinión de Adam Smith hecha por Flores Zavala.

⁴ S. Oria, *op. cit.*, p. 661.

conceptos que, además de los enunciados, es menester tomar en cuenta para elaborar un impuesto. Para lo anterior presentaremos el punto de vista de Rodolfo Wagner, de Pietro Verri, Benvenuto Grizziotti y Justi, en todo aquello en que su pensamiento trasciende al de los demás.

RÓDOLFO WAGNER, autor que ha ejercido gran influencia en nuestra materia, pues, si bien recoge el pensamiento de sus predecesores, da organización a los principios básicos y amplía el contenido de los mismos, estima que, como aspecto previo, deben considerarse las necesidades del Estado y la población a gravar, toda vez que extrae la formulación de sus principios de las necesidades del Estado para cumplir sus funciones y de los efectos que puedan originar sus impuestos sobre la población. Asimismo considera que estos principios son relativos y que deben adaptarse a la necesidad del momento, por lo cual se puede, dado el caso, prescindir de alguno de ellos.

Anota este autor que la aplicación de su sistema presupone la existencia de una serie de impuestos, por lo cual no funcionaría de existir un impuesto único.

De los nueve principios estructurados en cuatro categorías, que estima deben tomarse en cuenta en materia fiscal, nos interesan cuatro que se encuentran enmarcados en las dos primeras categorías, pues los otros cinco fueron ya presentados por Smith.

Las categorías en cuestión son:

1ª *De los principios de política financiera*, que se divide en dos máximas:

- a) Suficiencia de la imposición, que exige que la recaudación dentro del sistema impositivo que se establezca dé como rendimientos netos las sumas necesarias para cubrir los gastos propios de las funciones del Estado, y
- b) De elasticidad, consistente en la posibilidad de que los impuestos sigan las oscilaciones de los gastos y que, por tanto, los sigan en sus aumentos o disminuciones.

2ª *Principios de economía pública*, que también se divide en dos máximas, a saber:

- a) Elección de buenas fuentes de ingresos, que consiste en elegir, en forma justa y tomando en cuenta el aspecto económico, la riqueza a gravar. Según Wagner, se pueden localizar tres fuentes de impuestos:

La Renta, el Capital y los Medios de Consumo, siendo la fuente normal del impuesto la renta nacional, que es el monto de bienes o riqueza que está a disposición de un pueblo durante un periodo determinado y que puede ser consumido sin que el capital preexistente sufra mermas.

b) Elección de clases de impuestos. Esta cuestión consiste en la elección de los gravámenes, cosa que se realiza seleccionando el sujeto pasivo y tratando de prever quién será el pagador, es decir, tomar en cuenta la repercusión del impuesto, en virtud de la cual se traslada la carga fiscal a otra persona.

PIETRO VERRI.—De este autor nos interesan dos principios por el alto contenido social de los mismos.

En el primer principio nos señala que “el tributo no debe seguir inmediatamente al acrecentamiento de la riqueza”.⁵ Este principio se funda en la necesidad de permitir el desarrollo de nuevas fuentes de trabajo y producción. Si se estableciera el impuesto antes de que se consolidara una nueva industria se la colocaría en un plano de inferioridad respecto de industrias viejas, experimentadas y asentadas. Responde este concepto a una tendencia moderna de permitir que la riqueza se forme y se consolide.

En la segunda máxima afirma que los impuestos no deben “arrojarse inmediatamente sobre las clases pobres”, pues toma en cuenta al hacer esta afirmación que, cuanto más débil y pobre es el contribuyente, tanto más largo y penoso será el tiempo en que deba soportar una carga fiscal desproporcionada a sus posibilidades.

Este principio respalda las teorías que conceden exención para personas que carecen de capacidad contributiva y parte de una consideración de equidad en el reparto de la carga fiscal.

JUSTI.—Este jurista nos indica que “hay que recaudar sobre los bienes más disponibles de una manera inocua”.⁶

Sugiere la necesidad de que el sistema tributario se concierte de tal modo que se preste para satisfacer, en forma duradera, el total de las necesidades financieras, que siempre oscilan, pero por lo general aumentan dentro de los periodos financieros, limitándose a la vez a la medida de lo imprescindible.

El pensamiento de Justi considera, además de los principios de sufi-

⁵ Citado por Grizziotti: *Principios de la Hacienda Pública*, p. 175.

⁶ Citado por Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark: *Tratado de Finanzas*. Tomo II, página 247.

ciencia y de elasticidad de los impuestos, dos ideas que consideramos oportuno reproducir, y que son:

1ª Los impuestos deben reducirse al mínimo indispensable y, por tanto, debe evitarse toda carga no estrictamente necesaria.

2ª Debe darse el mejor empleo posible a los impuestos para que la carga fiscal se aligere.

BENVENUTO GRIZZIOTTI.—Partiendo de las máximas de los autores anotados y de algunos otros, hace una nueva elaboración de principios, acorde con las actuales ideologías y exigencias económicas.

GRIZZIOTTI fija los siguientes principios:

1º El principio de Proporcionalidad entre los recursos y la economía nacional, en el que plantea la necesidad de que los recursos sean proporcionados a la riqueza presente y futura del Estado, a fin de que no se agote la fuente de riqueza.

2º El sistema financiero debe obstaculizar lo menos posible al proceso de la producción, del consumo y de la circulación de la riqueza. Este principio coincide con el primero anotado por Verri y tiende a facilitar la consolidación de nuevos núcleos de riqueza y plantas industriales.

3º *El principio de la aplicación nacional y exacta de las cargas públicas.*—Descansa este principio en la necesidad de que los impuestos recaigan sobre las personas capaces de pagarlos y que no produzcan inflaciones monetarias, devaluaciones de la propiedad y de las rentas de origen fiscal. Debe evitarse la repercusión a personas que se considere injusto gravar.

4º *El principio de correspondencia de los recursos a los gastos públicos y a la capacidad contributiva de cada cual.*—Este principio radica en la idea del autor de que los impuestos deben ser recaudados en relación directa o presunta a los servicios prestados por el Estado a sus contribuyentes y a sus fortunas, siempre que el interés público no lo exija de otra forma. Desde luego éste es un principio sumamente difícil de llevar a la práctica y tiene su base en los criterios para fijar los impuestos en Italia.

A los anteriores principios podemos agregar las siguientes ideas:

1ª *Conservación de la riqueza.*—Es necesario cuidar la fuente del impuesto, evitando que el impuesto agote la fuente.

2ª *Permanencia de las leyes fiscales.*—Evitar las mutaciones de la carga fiscal dado que la continua modificación de los sistemas fiscales o de las cuotas de impuesto originan el desajuste de los planes de desarrollo econó-

mico de los particulares y crean una situación de inseguridad que ahuyenta las inversiones.

3ª *Control del causante*.—Tan importante como fijar un buen impuesto es fijar una adecuada forma de control de los causantes, pues siendo ésta deficiente propiciará el fraude y la competencia económica desleal, que a su vez originará en el causante cumplido como necesidad de defensa el recurso al fraude para poder concurrir al mercado. De aquí que no deban adoptarse impuestos que no puedan ser correctamente administrados y vigilados por el poder público.

Una vez hecho el examen de los diversos criterios de los más distinguidos tratadistas de nuestra materia y anotada nuestra modesta contribución, pasaremos al estudio de los principios en materia de impuestos que son peculiares de nuestro país.

PRINCIPIOS REGIONALES EN MATERIA DE IMPUESTOS

Como enunciamos, a más de los principios de vigencia general en materia de impuestos existen principios cuya validez se limita a un determinado Estado, en vista de que se fundan en la particular estructura del mismo y en sus concepciones jurídicas, y a las cuales denominaremos como principios regionales de los impuestos, tomando en cuenta que han sido dados para una determinada demarcación territorial.

Los principios regionales podemos dividirlos en dos aspectos:

- a) Límites al poder fiscal, y
- b) Requisitos para fijar impuestos.

Los límites al poder fiscal se fijan en la propia Constitución, en la cual podemos encontrar una serie de principios que nos fijan el alcance de la facultad impositiva. Dichos límites se refieren al respeto a las garantías individuales en ella consagradas y a la delimitación de competencia entre Federación y Estados miembros.

Los principios fundados en el respeto a las garantías individuales se deducen de las propias disposiciones en que se consignan las referidas garantías al analizarlas con vista a la materia fiscal.

Dichos principios son:

- a) Ninguna ley impositiva podrá vedar el ejercicio de la libertad para dedicarse a una profesión, industria, comercio o trabajo lícito (art. 4º constitucional, pero sí podrá privarlo del producto de su trabajo sin

resolución judicial para el pago de impuestos, en virtud del mandato constitucional contenido en el art. 31, que más adelante estudiaremos.

b) Los impuestos no deben gravar a una o varias personas determinadas individualmente; el gravamen debe ser establecido en forma general y abstracta, de modo que toda persona cuya situación coincida con la que la ley fija como hecho generador del impuesto sea sujeto del mismo (artículo 13 constitucional). Es decir, se debe de fijar por medio de leyes, tanto en el sentido formal como material.

c) Ninguna ley que fije un impuesto podrá ser retroactiva, es decir, no podrá aplicarse a actos pasados ni a efectos pasados de actos pasados, pero sí a efectos futuros de actos pasados.

En materia fiscal no es correcto aplicar retroactivamente la ley cuando beneficia al causante, pues sería tanto como favorecer a los causantes morosos en perjuicio de los que sí cumplieron. En el caso de las normas procesales, para la determinación de créditos fiscales o para el ejercicio de la facultad económicoactiva, en lo que toca a los procedimientos en trámite, se aplicará la ley vigente, respetando las actuaciones ya realizadas (art. 14 constitucional).

d) Las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas (art. 14 constitucional).

e) *El cobro de un impuesto debe realizarse directamente por las autoridades administrativas.*—No se requiere resolución judicial, en vista de que la afectación del patrimonio del particular la realiza la ley, con base en un principio de derecho constitucional que obliga al pago de impuestos. La ley es la que fija el hecho generador del crédito fiscal y el crédito nace cuando el particular realiza el hecho generador, independientemente de la actividad necesaria para determinarlo en cantidad líquida (art. 14 constitucional).

f) Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad para que presente pruebas y alegue en su favor. O sea que la garantía de audiencia se construye a la posibilidad de ser oído y de presentar defensas adecuadas (art. 14 constitucional).

g) Toda resolución administrativa en materia fiscal debe constar por escrito, emanar de la autoridad competente y expresar los fundamentos de hecho y de derecho en que se base y darse a conocer al interesado (artículo 16 constitucional).

h) Puede sancionarse con prisión la omisión de un impuesto por la infracción de una ley fiscal, en vista de que la Constitución sólo prohíbe la prisión por deudas civiles (art. 17 constitucional).

i) No podrá imponerse como sanción la confiscación de bienes, pero sí podrá afectarse la totalidad del patrimonio al pago de impuestos o multas. Esta última situación no se estima confiscatoria y se autoriza en virtud de que créditos de este tipo tienen su fundamento en leyes y afectan a todo un sector social, por lo cual no existe peligro de un mal uso de la facultad (art. 22 constitucional).

j) No se podrá eximir de impuestos a persona alguna.

El caso de los causantes llamados exentos en razón del reducido monto de sus ingresos no es en realidad exención, sino que la persona, por carecer de capacidad económica, no se encuentra dentro del supuesto de la norma tributaria. Asimismo no hay exención de impuestos cuando se considera no sujetos a un gravamen a ciertas personas en atención a que soportan algún otro impuesto, porque lo que prohíbe la Constitución es la exención total, no la sustitución de un impuesto por otro. Igualmente no hay exención cuando se releva del pago a determinadas categorías de personas, por ejemplo, los diplomáticos, dado que el Estado no tiene derecho a gravarlos.

En lo que toca a las exenciones a título de protección de determinados grupos, éstas deben considerarse contrarias al texto constitucional, si bien la jurisprudencia actual no lo estima así (art. 28 constitucional).

Dentro de los principios regionales que marcan normas en materia de impuestos a fin de precisar la competencia de la federación respecto de los Estados, tenemos la enumeración de los conceptos que cada quien puede gravar y las limitaciones a que debe sujetarse, partiendo de la base de que no podrá fijarse ningún impuesto, por parte de los Estados, invadiendo la esfera impositiva reservada a la Federación.

Las normas en cuestión son:

a) La facultad exclusiva del Congreso de la Unión para establecer impuestos al comercio exterior, al aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, a las instituciones de crédito y de seguros, a los servicios públicos concesionados y explotados por la Federación y especiales sobre energía eléctrica, tabacos labrados, gasolina, derivados del petróleo, cerillos, fósforos, aguamiel, explotación forestal y consumo de cerveza.

b) Sólo la Federación puede emitir estampillas y papel sellado.

c) Los Estados no podrán prohibir ni gravar el tránsito de mercancías nacionales o extranjeras.

d) Los Estados no podrán establecer impuestos que fijen tasas o requisitos diversos a las mercancías en razón de su origen.

e) Los Estados no podrán gravar en forma distinta a la autorizada por la Federación el tabaco en rama.

Estos principios, como se evidencia, delimitan la competencia impositiva al reservar determinados conceptos para el fisco federal, marcando con ello los límites a las facultades fiscales de los Estados, los cuales, desde luego, de conformidad con el artículo 124 de la Constitución, pueden gravar todas aquellas situaciones que no se reserven para el fisco federal. Asimismo se establece la libertad de comercio en la República Mexicana y se reservan determinados sistemas de cobro de impuestos (con estampillas) para la Federación.

Toca el turno al examen de los requisitos para fijar impuestos, los cuales encontramos dentro de nuestra Constitución perfectamente establecidos.

Los requisitos en cuestión son:

a) El sujeto pasivo del impuesto deben ser los mexicanos a quienes el artículo 31, Frac. IV de la Constitución, obliga a contribuir a los gastos públicos. Idéntica obligación existe para los extranjeros, si bien impuesta por la ley de nacionalidad y naturalización, el Código Fiscal y la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Serán sujetos activos del impuesto la Federación, los Estados y los Municipios.

c) Los Estados y Municipios pueden gravar únicamente a las personas que residan en los mismos.

d) Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como del formal, a fin de que exista certidumbre y fijeza en los impuestos. Esta conclusión se refuerza al tomar en cuenta que es facultad del Congreso decretar los impuestos.

e) Los impuestos tendrán como fin cubrir los gastos públicos, o sea, los que se destinan por el Estado a la satisfacción de una necesidad colectiva.

f) Los impuestos deben de ser justos, es decir, ser generales y uniformes.

g) El Congreso es el único facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la Federación.

h) Las legislaturas de los Estados fijarán las contribuciones de esas entidades.

i) El presupuesto de los Municipios se cubrirá con las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados.

j) Los ingresos que se obtengan deberían ser los necesarios para cubrir el presupuesto, es decir, por ningún motivo se deben recaudar ingresos que no fueren necesarios para cubrir el presupuesto.

k) No podrá fijarse ningún impuesto, por parte de los Estados, invadiendo la esfera impositiva reservada por la Constitución a la Federación.

l) Salvo el caso previsto en el artículo 131 de las tarifas elásticas del impuesto a la exportación y a la importación, en ningún otro caso podrá cobrarse una tasa impositiva que no esté fijada en la ley.

m) Sólo podrán percibirse en un ejercicio fiscal los impuestos enumerados en la ley de ingresos.

Al hacer la exposición de los requisitos de los impuestos consideramos existe duda en lo tocante a la ley de ingresos, por lo que, deseando redondear este trabajo, haremos un análisis de la misma para completar en lo posible este trabajo.

LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Para determinar qué tipo de percepciones podrán operarse en un año fiscal el Congreso de la Unión, con base en su facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, elabora la Ley de Ingresos.

La Ley de Ingresos contiene una simple enumeración de las diversas contribuciones que deben entregarse en un año fiscal, sin entrar en detalle, salvo casos excepcionales, se abstienen de mencionar cuotas o formas de constituir el crédito fiscal, limitándose a la indicación de que los impuestos se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor.

De aquí que notemos que existen dos tipos de leyes fiscales: unas, las que tratan al detalle el impuesto, y la Ley de Ingresos, que sólo es un catálogo de los impuestos que han de cobrarse en un año fiscal.

La necesidad de una ley de este tipo se presenta ante la realidad de allegarse recursos variables en el monto, que pueden condicionar la necesidad de incluir o no determinados tipos de impuestos, según la estimación existente del rendimiento de los mismos y de las necesidades presupuestales del Estado. Es decir, el medio de ajustar el ingreso al egreso y de liberar de algunos gravámenes a los causantes en atención a la situación económica imperante, así como por la necesidad de tener una legislación fiscal debidamente estructurada que no sea necesario estar creando o discutiendo cada año, sino que, encontrándose debidamente integrada, sea susceptible de aplicación mediante su sola inclusión en la Ley de Ingresos.

Ahora bien, cabe preguntar cuál es la naturaleza jurídica de la Ley de Ingresos.

En efecto, no cabe la menor duda de que es un acto legislativo desde el punto de vista formal, toda vez que emana del Congreso, pero ¿será también un acto legislativo desde el punto de vista material?

El origen de esta duda radica en que la Ley de Ingresos tiene una vida efímera; en efecto, tiene vigencia limitada a un año.

Sin embargo, es prudente tener en cuenta que las demás leyes impositivas también tienen un plazo de un año de vigencia. En efecto, el Congreso debe reunirse cada año para discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto anual de egresos, por lo cual, tanto la Ley de Ingresos como las leyes especiales que se refieren a cada impuesto, tienen un año de vigencia, al cabo del cual cesan sus efectos. Como prueba de lo anterior, tenemos el caso de que, de no incluirse una ley impositiva en la de ingresos, deja de aplicarse automáticamente al entrar en vigor la nueva Ley de Ingresos.

De lo anterior deducimos que lo que ocurre es que el poder legislativo recurre a un procedimiento práctico para evitarse discutir y aprobar cada ley fiscal cada año, siguiendo el método de incluirlas en la Ley de Ingresos y darles vigencia en la forma en que se encuentran integradas.

Así, pues, la Ley de Ingresos reúne todos los requisitos del acto legislativo y al elaborarla se sigue no sólo el procedimiento técnico marcado, sino que se estudian las condiciones económicas imperantes en el país, y no es impedimento el hecho de que su vigencia sea anual y para que se le considere un acto legislativo desde el punto de vista material cabe agregar que el poder legislativo, como indica Gabino Fraga, no tiene dos facultades: una, de expedir leyes especiales de impuestos, y por la otra, la Ley de Ingresos, sino que tiene una sola facultad.

Así, pues, la Ley de Ingresos se expide por el poder que, de acuerdo con la Constitución, está normalmente encargada de la formación de las leyes, reúne los requisitos de generalidad, abstracción y crea una situación jurídica general, por lo cual es tanto material como formalmente un acto legislativo, sin que obste para ello lo efímero de su vigencia.

Agregamos únicamente que el Ejecutivo tiene el derecho de presentar la iniciativa de la Ley de Ingresos en vista de que él es el que cuenta con el personal técnico para su elaboración.