

8793 09
25
UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

**FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO
CLAVE 8793-09**

**“INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACION
EN NUESTRO SISTEMA JURIDICO FISCAL”**

**T E S I S :
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO**

**PRESENTA:
JUANA LIZBETH GARCIA NORIEGA**

**CELAYA GTO.
ABRIL 2003**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

B



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

**TESIS
CON
FALLA DE
ORIGEN**

**PAGINACIÓN
DISCONTINUA**

AGRADECIMIENTOS.

A DIOS,

Por la vida, por cada día, por lo que soy y seré.

A MIS PADRES,

Por la vida, por su cariño, por su esfuerzo, por su paciencia, por sus consejos.

A MIS HERMANOS,

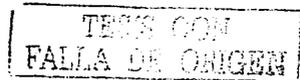
Por su cariño. Angel: Admiro tu fortaleza, tu sed de vida, gracias por ser parte de mi vida y enseñarme que cada día es uno por el que vale la pena despertar.

A MIS AMIGOS,

Por estar siempre conmigo en los momentos difíciles.

A MIS PROFESORES,

Por sus enseñanzas, por su dedicación, por mi formación profesional y personal.



INDICE

Introducción.

Capítulo Uno El Derecho Fiscal

1.1 Conceptos Básicos.	
1.1.1 Fisco	1
1.1.2 Erario	1
1.1.3 Hacienda Pública	2
1.2 Concepto de Derecho Fiscal	3
1.3 Derecho Financiero	6
1.4 Relaciones del Derecho Fiscal con otras ramas de Derecho	
1.4.1 Derecho Constitucional	8
1.4.2 Derecho Administrativo	9
1.4.3 Derecho Penal	9
1.4.4 Derecho Mercantil	10
1.4.5 Derecho Procesal	10
1.4.6 Matemáticas	11
1.5 Divisiones del Derecho Fiscal	
1.5.1 Derecho Fiscal Sustantivo	11
1.5.2 Derecho Fiscal Formal	11
1.5.3 Derecho Fiscal Constitucional	12
1.5.4 Derecho Fiscal Procesal	12
1.5.5 Derecho Fiscal Sancionador	12
1.5.6 Derecho Fiscal Internacional	13
1.5.7 Derecho Fiscal Aduanero	13
1.6 Fuentes Formales del Derecho Fiscal	
1.6.1 Constitución	14
1.6.2 Ley	15
1.6.3 Reglamento	18

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.6.4 Decreto Ley y Decreto Delegado	18
1.6.5 Jurisprudencia	20
1.6.6 Tratados Internacionales	20
1.6.7 Circulares	21

Capítulo Dos

Principios Fundamentales en Materia Fiscal

2.1 Garantías Constitucionales en materia Fiscal.....	24
2.1.1 Garantía de Legalidad	25
2.1.2 Garantía de Audiencia	28
2.1.3 Garantía de Proporcionalidad y Equidad	30
2.1.4 Garantía del destino de la contribuciones a cubrir el gasto público	31
2.1.5 Garantía de Igualdad y prohibición de leyes privativas	32
2.1.6 Garantía que prohíbe los impuestos que limiten el libre ejercicio del Derecho del Trabajo	33
2.1.7 Garantía de Irretroactividad de las Leyes Fiscales	34
2.1.8 Garantía de Derecho de Petición	35
2.2 Principios Doctrinarios en Materia Fiscal	36
2.2.1 Principio de Justicia	37
2.2.2 Principio de Certidumbre	38
2.2.3 Principio de Comodidad	38
2.2.4 Principio de Economía	39

Capítulo Tres

Ingresos Públicos

3.1 Concepto	42
3.2 Contribuciones	42
3.3 Clasificación Jurídica	44
3.4 Impuestos	45
3.5 Derechos	45
3.6 Contribuciones Especiales	46

D

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.7 Aportaciones de Seguridad Social	48
3.8 Productos	48
3.9 Aprovechamientos	50
3.10 Participaciones	51

Capítulo Cuatro

Elementos de la Obligación Tributaria

4.1 Obligación Tributaria	54
4.2 Sujeto Activo	55
4.2.1 Obligaciones	55
4.3 Sujeto Pasivo	59
4.3.1 Clasificación	60
4.3.2 Obligaciones	61
4.3.3 Cualidades	63

Capítulo Cinco

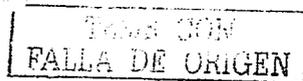
La Inconstitucionalidad de la Doble Tributación

5.1 Potestad Tributaria	67
5.1.1 Potestad Tributaria Federal	68
5.1.2 Potestad Tributaria Estatal	72
5.1.3 Potestad Tributaria Municipal	78
5.2 Inconstitucionalidad de la Doble Tributación	79
5.3 Concurrencia Tributaria	83
5.4 El sistema de Coordinación Fiscal	90

Conclusiones.

Bibliografía.

E



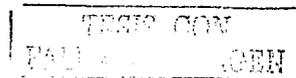
INTRODUCCIÓN

En el transcurso del tiempo, la historia ha demostrado que el individuo no puede vivir ni desenvolverse en forma aislada, ya que es imprescindible su asociación con los demás individuos para poder evolucionar como persona.

Al formar el individuo parte de una sociedad, y surgiendo de ésta manera el Estado; el primero debe someterse a las reglas y normas que rigen al segundo para poder vivir en armonía. Lo anterior, en virtud de que para que no sea alterada o vulnerada la esfera jurídica de las personas, éstas deben respetar los límites de la esfera jurídica, y para lograr el respeto a las garantías individuales de cada sujeto de Derecho, existe un órgano regulador de la conducta de los individuos, estableciendo las normas y cuidando su exacto cumplimiento, facultad que es ejercida por el propio Estado, quien es el órgano controlador de las conductas individuales en todo lo que se refiere a su aspecto externo.

Tratándose el Derecho Fiscal de un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado como fisco, y en virtud de que el Estado tiene la facultad de establecer impuestos con la finalidad de obtener por ese medio recursos que satisfagan las necesidades sociales. Pero también es cierto que la legislación fiscal mexicana ha tendido a complicarse, con demasiada frecuencia en materia tributaria y recaudatoria se han olvidado los principios supremos que al respecto establece el artículo 31 fracción IV Constitucional, dando como resultado la arbitrariedad.

F

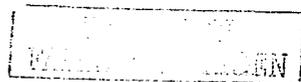


Mediante el presente trabajo de Tesis, me enfoco a un tema que ha sido por demás discutido, siendo éste: "La inconstitucionalidad de la doble tributación en nuestro sistema jurídico fiscal", y me atrevo a señalar que el propósito fundamental que éste conlleva es el señalamiento de que el Derecho a través de la tributación, debe contribuir a lograr la justicia económica y subrayar la importancia del estudio de que la legislación fiscal se simplifique, que su aplicación sea transparente y que no se olvide en la aplicación de la misma, los valores permanentes representados por los principios constitucionales en materia fiscal.

La situación económica actual que vive la mayoría de los seres humanos, reclama urgentemente la redistribución de la riqueza, la cual encuentra en la tributación el medio pacífico más idóneo para ello. La pobreza constituye tanto una cuestión de carácter económico como una preocupación moral. Así, la política tributaria debe encaminarse en un sentido de respeto a la dignidad humana, toda vez que constituye la única salida democrática a la problemática a fin de evitar radicalmente esquemas que amenacen la libertad del hombre.

Por lo anteriormente expuesto, el órgano obligado a recaudar todas las contribuciones que legalmente procedan, también está obligado a cerciorarse de que el producto de la recaudación se destine eficaz y honestamente al financiamiento del gasto público, de manera que se logren los propósitos que deben perseguirse con dicha recaudación y que esencialmente consisten en una mejor prestación de servicios públicos, una adecuada satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, y siendo la más importante el buscar una mejor redistribución del ingreso nacional, en un país en el que aún existen grandes desigualdades sociales y económicas.

G



De esta manera, expongo los motivos que originaron el que escogiera para este trabajo de Tesis un tema tan controvertido, que si no logro exponer en forma magistral como debe ser, espero sí lograr hacer un poco de reflexión, para resolver problemas jurídicos de ésta naturaleza; comprometiéndome desde éste momento a unirme a los verdaderos estudiosos del Derecho Fiscal, para lograr así, levantar el ánimo de nuestros legisladores en el intento de lograr una verdadera aplicación de la legislación de la materia que nos ocupa, y por consecuencia una menor afectación en la esfera jurídica de cada uno de los individuos que son titulares de las garantías individuales, así como en la soberanía de las Entidades Federativas.

ft

TESIS CON
FALLA DE DEFENSA

CAPITULO UNO

EL DERECHO FISCAL

I

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO UNO
DERECHO FISCAL

1.1. CONCEPTOS BASICOS

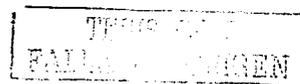
Para el estudio de nuestra materia es de suma importancia conocer los conceptos que se manejan dentro de la misma, y poder estar en posición de diferenciar unos de otros.

1.1.1 CONCEPTO DE FISCO.

El origen de la palabra Fisco se remonta al vocablo latino *fiscus*, que era utilizado entre los romanos para llamar al patrimonio de los Emperadores, y al verbo latino *fiscum*, que significa cesto o bolsa. Posteriormente el vocablo fisco se utilizó para comprender el tesoro del Estado también. Las leyes castellanas dieron el nombre de fisco o patrimonio de la casa real. (1)

1.1.2 CONCEPTO DE ERARIO.

Tesoro público o del Estado. Era el tesoro público destinado a las obligaciones del Estado.



1.1.3 CONCEPTO DE HACIENDA PUBLICA.

Conjunto de los bienes pertenecientes al Estado. Organización oficial establecida para la administración de estos bienes.

Tiene su origen en el verbo latino *facera* que significa cámara del tesoro. Con el adjetivo de pública que significa la vida económica de los entes públicos y se refiere a los ingresos y gastos de las entidades públicas. (2)

Es el conjunto de bienes que una entidad pública llámese Federación, Estados o Municipios, posee en un momento determinado para la realización de sus atribuciones, así como las deudas que son a su cargo por el mismo motivo.

En lo personal considero a la Hacienda Pública como una Institución oficial que está constituida por el conjunto de bienes, recursos, inversiones y por los tributos que se recaudan por mandato legal con carácter general y obligatorio, para atender las distintas tareas que tiene encomendadas el Estado y que se traducen en los que llamamos ingresos y egresos públicos para beneficio de la colectividad.

La Hacienda Pública es una dependencia centralizada del Poder Ejecutivo Federal, Estatal o Municipal, encargada de determinar, recaudar y administrar los ingresos que percibe tanto por vía de Derecho Publico como de Derecho Privado cada una de las esferas de Gobierno, y tiene como destino invertir dichos recursos para atender necesidades sociales.



1.2 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL

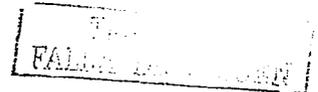
El concepto de Derecho Fiscal es de principal importancia ya que es la materia que nos ocupa de ahí que sea necesario llegar a una definición del mismo.

Conjunto de las disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, Entidades Federativas o Municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos. (3)

Conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco. (4)

Rodríguez Lobato, conceptúa al Derecho Fiscal como un "conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio del un Tribunal Administrativo". (5)

Para el maestro Arnulfo Sánchez Miranda es: "una rama del Derecho Financiero que estudia el conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento y recaudación de las contribuciones, así mismo, el control de los ingresos de derecho público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria" (6)

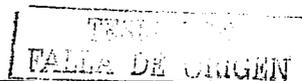


Por lo que podemos decir que el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas de Derecho Público que estudian y regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público.

El Derecho Fiscal se encarga de precisar las normas e instituciones que prevén los ingresos por vías tanto de Derecho Público como de Derecho Privado del Estado, en el primer supuesto encontramos: los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos, los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública, la emisión de billetes de banco. En el segundo supuesto aparecen los productos.

Para una mejor comprensión al respecto García Maynez nos ayuda a distinguir entre el Derecho Público y el Derecho Privado al señalar los sujetos de la relación que se entabla respecto una norma jurídica; si los sujetos se encuentran colocados por la norma en plano de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana, la relación es de Derecho Privado. Mientras que si la relación que se establece es entre un particular como subordinado y el Estado, o si los sujetos son dos órganos del Poder Público o dos Entidades Federativas será entonces de Derecho Público. (7)

Arrijo Vizcaíno dice que el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y de principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como fisco. (8)

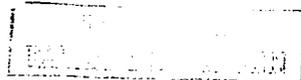


Por su parte Serra Rojas dice que el Derecho Fiscal o Tributario como también le llama, está constituido por el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y los demás medios económicos que necesite el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas. (9)

Al respecto es necesario tomar en cuenta la tesis del Tribunal Fiscal de la Federación que a continuación señalo:

"DERECHO FISCAL.- Como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho, con características especiales, que si la distinguen del campo del Derecho Administrativo y en el Derecho Público, con mayor razón la distinguen del campo del Derecho Civil. Este por esencia, rige relaciones entre particulares exclusivamente, mientras que el Derecho Administrativo rige relaciones entre el Estado y los particulares y, por su parte el Derecho Tributario concretamente regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes. Resolución del Pleno de 19 de noviembre de 1940. Contradicción planteada por la Dirección Técnica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de las tesis sustentadas en las sentencias recaídas en los juicios 1503/40 y 2744/40. (R. T. F. Tesis sustentadas por el Pleno del Tribunal durante los años de 1937 a 1948, pág. 226" (10)

Como se aprecia, algunos autores consideran al Derecho Fiscal como una rama del Derecho Financiero sosteniendo que éste último regula en términos generales toda la actividad económica del Estado y por lo tanto el Derecho Fiscal deriva de éste por ser el que regula la determinación y recaudación de las contribuciones. Mientras que otros estudiosos del Derecho Fiscal lo consideran



como un derecho autónomo argumentando que cuenta con sus propias normas especiales y principios propios que le diferencian de cualquier otra disciplina jurídica.

En mi opinión considero al Derecho Fiscal efectivamente como un Derecho Autónomo de cualquier otra disciplina jurídica ya que no puede ser considerado como una rama del Derecho Financiero aunque éste último sea el encargado de estudiar todo lo relativo al financiamiento del Estado, porque se ignoraría totalmente la evolución que ha traído el Derecho Fiscal en sus características, disposiciones y en sus procedimientos para obtener los recursos necesarios que conlleven a la satisfacción de las necesidades económicas del Estado. Concluyendo que el Derecho Fiscal puede ser definido como un conjunto de normas y principios jurídicos, que regula el establecimiento, determinación y recaudación de las contribuciones, a fin de satisfacer las necesidades económicas del Estado.

1.3 DERECHO FINANCIERO.

La palabra FINANZAS deriva etimológicamente de la voz griega "finos" que a su vez pasa al latín "finis" que significa fin, o determinación, es decir dar término mediante el pago.

Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios que requiere el Estado para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones entre los Poderes Públicos, entre éstos y los particulares que derivan de la aplicación de esas normas. En esas condiciones el Derecho Financiero al referirse a los principios doctrinales y jurídicos que regulan

los ingresos y egresos del Estado, no puede ser equiparable al Derecho Fiscal, porque éste último es propiamente una rama de aquél, ya que se encarga del capítulo concerniente a los ingresos públicos y a las relaciones que surgen entre el fisco y los contribuyentes.

El Derecho Financiero se ocupa de la actividad financiera del Estado en cuyo desarrollo se distinguen tres momentos fundamentales: 1.- La obtención de recursos, 2.- La gestión o manejo de los recursos obtenidos, 3.- El gasto que de los mismos se realiza para la prestación de los servicios públicos y la realización de las funciones del Estado.

Gabino Fraga en su obra de Derecho Administrativo señala que una de las materias reguladas por el derecho administrativo es "la obtención, administración y disposición de los medios patrimoniales y financieros que la administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularización de su actuación" de lo que se deduce que es una rama autónoma.

Para el maestro Gregorio Sánchez León es una rama del derecho público y a su vez del derecho administrativo, y se puede definir como el conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención, administración, inversión y erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el cumplimiento de sus funciones y de los servicios públicos que deben realizar; aseguran también la gestión financiera encargada de regular la economía pública y nacional, y por lo mismo reglamentan las relaciones de carácter financiero entre Estados soberanos y entre un Estado y las personas que se encuentran sujetas a él.



De las opiniones antes citadas se puede distinguir que son tres las características del derecho financiero: la **OBTENCION, ADMINISTRACION y EROGACION** de los recursos económicos del Estado, recursos que pueden provenir de los contribuyentes o de la administración de empresas paraestatales o de bienes del Estado así como por servicios concesionados por el mismo.

Los autores en su mayoría coinciden en que el Derecho Financiero es un conjunto de normas que regulan dichas características de manera que el Estado sólo puede hacerse de esos recursos económicos, necesarios para el cumplimiento de sus funciones, administrarlos y hacer uso de ellos dentro del ámbito que le señalen esas normas.

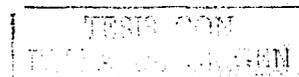
1.4 RELACIÓN DEL DERECHO FISCAL CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO.

El Derecho Fiscal para su formación tanto doctrinal como jurídica necesita las relaciones de otras ramas y disciplinas jurídicas que lo conlleven a consolidarse como tal. Entre ellas destacan las siguientes:

1.4.1 DERECHO CONSTITUCIONAL.

Rama del Derecho positivo integrada por el conjunto de normas jurídicas contenidas en la Constitución Política del Estado y en sus leyes complementarias.

(11)



Obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través de preceptos constitucionales que prevén la obligación tributaria, la potestad tributaria, el principio de destino de las contribuciones para cubrir el gasto público, los principios de proporcionalidad y equidad en la obligación fiscal, en observancia al artículo 31, fracción VII y demás relativos.

1.4.2 DERECHO ADMINISTRATIVO.

Totalidad de las normas positivas destinadas a regular la actividad del Estado y de los demás órganos públicos, en cuanto se refiere al establecimiento y realización de los servicios públicos, así como a regir las relaciones entre la administración y los particulares y las de las entidades administrativas entre sí. (12)

1.4.3 DERECHO PENAL.

Complejo de las normas del derecho positivo destinadas a la definición de los delitos y fijación de las sanciones. (13)

Se encuentran los principios elementales para tipificar las infracciones, sanciones y los delitos en el rubro fiscal de manera que los principios generales de la legislación penal común constituyen el hilo conductor del Derecho Penal Fiscal y define instituciones como las siguientes: infracción, sanción y delito fiscal. De igual forma juega un papel elemental al ser aplicado en forma supletoria ante las lagunas e imprecisiones de las normas tributarias, y para sancionar a los responsables de delitos fiscales es riguroso consultar por un lado a las leyes fiscales y por el otro a



las penales pues existen dos clases de penas la administrativa a cargo de una Autoridad Fiscal y la penal corre por cuenta de un Tribunal Judicial.

1.4.4 DERECHO MERCANTIL.

Conjunto de las normas relativas a los comerciantes como tales, a los actos de comercio y a las relaciones jurídicas derivadas de la realización de éstos. (14)

Fortalece al Derecho Fiscal para gravar todos los actos del comercio, aplicando sus normas al establecer contribuciones sobre la industria, el comercio y la prestación de servicios de diversa índole.

1.4.5 DERECHO PROCESAL.

Conjunto de normas del derecho positivo relativas a la jurisdicción y a los elementos personales, reales y formales que concurren a su ejercicio. (15)

Encontrando aquí los principios y cuestiones relativas a los procedimientos para el control, exigibilidad y legalidad de los actos fiscales, sobre todo la tramitación y resolución de los recursos administrativos o el juicio ante Tribunales Administrativos, pues todas las lagunas e imprecisiones que se registran en las normas fiscales se subsanan o se suplen acudiendo al Derecho Procesal Civil o Mercantil.



1.4.6 MATEMÁTICAS.

La determinación, la liquidación, cobro y control de créditos fiscales están expresados en términos contables, así como el registro de contribuyentes, la imposición de sanciones, recargos, el manejo de declaraciones, altas y bajas de los causantes se expresan en términos numéricos o contables.

1.5 DIVISIONES DEL DERECHO FISCAL.

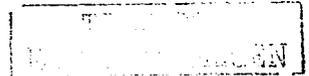
Por la amplitud y complejidad tanto doctrinaria como jurídica de la materia, se ha dividido su estudio en diversas ramas que son:

1.5.1 DERECHO FISCAL SUSTANTIVO.

Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan o concretizan los tributos, su nacimiento, sus efectos y su extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica principal; así como las relaciones jurídicas accesorias que se vinculan con el tributo. Regulan el nacimiento, determinación, efectos y extinción del crédito fiscal.

1.5.2 DERECHO FISCAL FORMAL.

Conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública que se encarga de la recaudación de los tributos y de la tutela de esa recaudación, desde su organización, competencia y cumplimiento de sus funciones. Se refiere a



la recaudación de los tributos, desde su determinación hasta el control y administración.

1.5.3 DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL

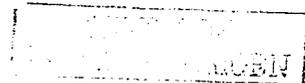
Conjunto de preceptos constitucionales que se refieren a la materia fiscal, estableciendo las bases, principios y límites, temporales y espaciales del derecho fiscal.

1.5.4 DERECHO FISCAL PROCESAL.

Conjunto de normas jurídicas que regulan los procedimientos oficioso y contencioso en materia fiscal y que permiten resolver las controversias que se suscitan entre los contribuyentes y el fisco por actos ilegales de éste último que afectan la esfera jurídica de los particulares o del propio fisco. Esta cuestión se encuentra regulada por los Códigos Fiscales Federales, Locales y Municipales, así como las Leyes o Códigos de Procedimientos Administrativos creados en el país.

1.5.5 DERECHO FISCAL SANCIONADOR.

Normas jurídicas que definen las infracciones, sanciones y delitos de carácter fiscal, de manera que en su contenido encontramos tipificadas las conductas que configuran las infracciones, la sanción que debe aplicársele a los responsables de ellas, así como el delito que se haya configurado en la realidad y su correspondiente sanción económica o judicial.



1.5.6 DERECHO FISCAL INTERNACIONAL.

Todos aquellos preceptos jurídicos que en el ámbito internacional han creado los Estados Soberanos para regular sus relaciones comerciales, jugando un papel primordial los convenios o tratados internacionales que llevan como objetivo diseñar en forma equitativa su política fiscal, en bien de la justicia fiscal buscando eliminar la doble o múltiple tributación en perjuicio de los particulares.

1.5.7 DERECHO FISCAL ADUANERO.

Conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular el pago de las contribuciones al comercio exterior, así como la importación y exportación de todo tipo de mercancías, materias primas y productos.

1.6 FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL.

Estas fuentes están constituidas por las ideas, razones, elementos o factores generadores de las normas jurídicas, o bien del conjunto de principios morales, doctrinales sociales, políticos, económicos o culturales que determinan la voluntad del legislador para dar contenido a los preceptos legales que regirán las relaciones internas y externas de un Estado y por lo tanto tendrán carácter general, obligatorio e impersonal.



Eduardo García Maynez señala que por fuente formal del derecho entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas. (16)

Por lo que procedo a realizar el estudio de las fuentes de la materia que nos ocupa y que por su orden señalo a las siguientes: La Constitución; La Ley; Los Reglamentos Administrativos; El Decreto Ley y El Decreto Delegado; La Jurisprudencia; Los Tratados Internacionales; La Doctrina; Las Circulares y La Costumbre.

1.6.1 LA CONSTITUCIÓN.

La Constitución es la fuente inicial del Derecho Fiscal, pues de ella derivan la organización, estructura y funcionamiento de los Poderes del Estado, sus relaciones entre éstos, con los particulares y con otras entidades públicas soberanas; por el otro lado sienta las bases de la obligación tributaria, la potestad tributaria federal y local, así como los principios de legalidad y audiencia que rigen los actos de las autoridades fiscales.

Arrijo Vizcaino, argumenta que el fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución, que de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios y postulados. (17)

Asienta que la Carta Magna aparece como la fuente primogenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación fiscal, como lo establece el artículo



31 fracción IV que señala quien debe pagar las contribuciones y como deben establecerse.

1.6.2 LA LEY.

Tenemos claro que sólo podemos hablar de tributos si existe una norma jurídica que previamente haya sido expedida por el Poder Legislativo, así mismo las dependencias y organismos de naturaleza federal, estatal y municipal solo pueden hacer lo que la Ley les permite.

De acuerdo con los artículos 37 Constitucional y 1° del Código Fiscal de la Federación se establece que se debe contribuir de acuerdo a lo que indiquen las leyes fiscales respectivas.

La Ley es la fuente en segunda importancia del Derecho Fiscal, pues no puede haber tributo sin ley que lo regule, además toda obligación contributiva debe respetar los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad y que lo recaudado se destine a cubrir el gasto público en observancia de los artículos 14, 16 y 31 fracción IV Constitucionales.

En esta situación resulta necesario el análisis del procedimiento encaminado a la creación de las normas jurídicas fiscales previsto por los artículos 71 y 72 Constitucionales y que presentan algunas características especiales para la creación de leyes tributarias. El proceso legislativo tiene su punto de partida con la presentación ante los órganos del Poder Público encargados de legislar, de un



proyecto de iniciativa de ley que debe ser estudiada, revisada, valorada, reformada, adicionada y aprobada o rechazada en su caso por dichos órganos.

En principio, una iniciativa de ley puede presentarse indistintamente ante la Cámara de Diputados o de Senadores. La que recibe la iniciativa suele denominarse "Cámara de Origen" y la otra "Cámara Revisora". Según lo dispuesto por el artículo 71 Constitucional, el derecho de iniciar leyes o decretos compete: I.- Al Presidente de la República; II.- Diputados y Senadores del Congreso de la Unión; y III.- A las Legislaturas de los Estados.

Conforme al artículo 72 inciso h) Constitucional todo proyecto de ley o decreto cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualquiera de ellas, excepto los proyectos que versen sobre empréstitos, reclutamiento militar o materia tributaria, que deberán presentarse inicialmente ante la Cámara de Diputados. Esto significa que en cuanto a la formación de leyes fiscales, la Cámara de Diputados será siempre la Cámara de Origen y la Cámara de Senadores revestirá siempre el carácter de Cámara revisora; por lo que todas las iniciativas deberán presentarse sin excepción ante la Cámara de Diputados.

En tal virtud, siguiendo lo estipulado en el artículo 72 Constitucional, todo proyecto sobre contribuciones deberá presentarse en primer término, ante la Cámara de Diputados; si ésta lo aprueba pasará a discusión y en su caso aprobación a la Cámara de Senadores o Revisora quien conocerá en segundo término, y una vez aprobado por ésta se remitirá al Ejecutivo para que, si no tuviere observaciones por hacer, sea publicado y así entre en vigor.



Se entenderá como aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con las respectivas observaciones a la Cámara de Diputados u Origen dentro de 10 días útiles, a no ser que corriendo el término señalado, hubiere Congreso cerrado o suspendido en sus Sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido.

Si el proyecto de Ley es desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, en uso del derecho de veto, será devuelto con sus observaciones a la Cámara de Diputados o de Origen. Si el decreto fuere aprobado por las dos terceras partes del número total de sus miembros, pasará a la Cámara Revisora, si éste fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será Ley y volverá al Ejecutivo para su promulgación, aún cuando el Presidente de la República no estuviera de acuerdo con el proyecto, no puede oponerse a su promulgación y debe ejecutarse para todos los efectos a que haya lugar.

Una vez aprobado el proyecto de Ley por el Presidente de la República, se ordena su publicación en el órgano oficial para ello que es el Diario Oficial de la Federación, para efecto de que sea conocido y entre en vigor; llevando para su validez y observancia la firma del Secretario de Hacienda y Crédito Público como titular del ramo fiscal cumpliendo así con el refrendo a los actos del Presidente, que significa darles validez, aprobación al acto referido.

Las Leyes Fiscales aprobadas por el Congreso Federal, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y publicadas en el Diario Oficial de la Federación, entrarán en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación, salvo que sen ellas se establezca una fecha posterior a dicha observancia, en acatamiento al artículo 7° del Código Fiscal de la Federación.



El artículo 74 fracción IV Constitucional establece que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlo así como revisar la cuenta pública del año anterior, y es por ello que la vigencia constitucional de las leyes fiscales sea de un año.

1.6.3 LOS REGLAMENTOS

Son disposiciones jurídicas de carácter general, obligatorias e impersonales formalmente administrativas emanadas del Titular del Ejecutivo en uso de una facultad propia, cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas y complementar lo que no está bien definido en las mismas.

El Reglamento es producto de la facultad contenida en el artículo 89 fracción I Constitucional al disponer dentro de las facultades del Presidente de la República la de promulgar y ejecutar leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia.

1.6.4 EL DECRETO LEY Y EL DECRETO DELEGADO.

Por mucho tiempo doctrinalmente se ha equiparado al Decreto Ley y al Decreto Delegado como actos reglamentarios del titular del Poder Ejecutivo, creadores de situaciones jurídicas generales, obligatorias y abstractas. Se trata de



casos de excepción que la Constitución estatuye en el artículo 73, fracción XVI y en los artículos 29 y 131 párrafo segundo. En el primer caso la Constitución autoriza al Consejo de Salubridad General que depende del Presidente de la República a expedir disposiciones generales para preservar la salud pública, especialmente en lo referente a las campañas contra el alcoholismo, venta de substancias que envenenan al individuo, así como las adoptadas para prevenir y combatir la contaminación ambiental, es una atribución del Presidente de la República y no hay necesidad de la delegación de facultades por parte del Poder Legislativo. para que pueda cumplirse y ejecutarse.

En el segundo caso cuando el Congreso de la Unión delega facultades legislativas de carácter extraordinario al Presidente de la República de conformidad con los artículos 29, 49 y 131 segundo párrafo Constitucionales, estamos en presencia del Decreto Delegado, llevando estas disposiciones la facultad del titular del Ejecutivo para hacer frente a situaciones en caso de invasión, perturbación grave de la paz pública, o algún otro aspecto que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, podrá suspender las garantías individuales en el lugar determinado o en todo el país, pero ello debe hacerlo por un tiempo limitado y sin que la suspensión se contraiga a un determinado individuo, siendo autorizado por el Congreso de la Unión en el período ordinario de sesiones y en los recesos de éste, la medida será dictada por la Comisión Permanente.

En el artículo 131 segundo párrafo Constitucional se establece otro caso del Decreto Delegado que se da cuando el Ejecutivo es facultado por el Congreso de la Unión "para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar



cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

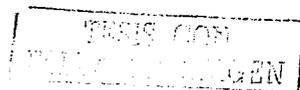
1.6.5 LA JURISPRUDENCIA.

Es la interpretación de la Ley o de otros ordenamientos jurídicos que llevan a cabo los Tribunales judiciales y administrativos, llevando como finalidad la claridad, la justicia, la honestidad y la uniformidad en la interpretación y aplicación del derecho, subsanando omisiones, incongruencias, imprecisiones o lagunas de la Ley. A través de ellas se precisa el contenido de las normas jurídicas que en materia fiscal se origina con tres resoluciones ejecutorias ininterrumpidas por parte de los Tribunales, es decir, cuando se emite un fallo a favor de un contribuyente, éste es de carácter particular pero si se dan tres fallos continuos a favor de otros contribuyentes en casos iguales entonces se crea jurisprudencia, de esta forma se crean beneficios para todos los contribuyentes en la misma situación. Esto se fundamenta en los artículos 259 al 263 del Código Fiscal de la Federación.

1.6.6 LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

Son convenios establecidos entre México y otros países con el objeto de tratar cuestiones diplomáticas, económicas, políticas, culturales y otras de interés para las partes.

En cuanto a cuestiones fiscales, los tratados internacionales establecen acuerdos para el establecimiento de los tributos y lineamientos que deben seguir las partes para evitar la doble tributación y evasión de impuestos.



El artículo 76 fracción I Constitucional establece que los Tratados deberán aprobarse por el Senado de la República y serán la Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 Constitucional "Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la república, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados."

1.6.7 LAS CIRCULARES.

Es un conjunto de reglas que se emiten para la interpretación de las disposiciones fiscales. Son disposiciones de carácter general dictadas por las dependencias y organismos fiscales federales, estatales y municipales que tienden a explicar, encausar o aclarar los mandatos de las leyes y reglamentos de naturaleza fiscal. Por lo general se expiden por los superiores jerárquicos hacia sus subordinados o para el público en general, con propósitos administrativos, para dar a conocer el marco de acción de las normas jurídicas sustantivas o procedimentales o para explicar la organización, estructura o funcionamiento de un organismo dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito público, de la Secretaría de Finanzas y Planeación de las entidades federativas o de la Tesorería Municipal formuladas por autoridades superiores para dar a conocer a los inferiores, instrucciones, órdenes, avisos o la interpretación que debe dársele a una ley o reglamento tributario, su carácter obligatorio se centra para las persona que son señaladas en su texto como destinatarias.

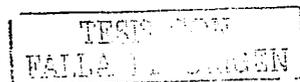


CITAS DE PIE DE PAGINA

- 1) **ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo**, "Derecho Fiscal", Décima segunda Edición, Editorial Themis, México, 1997, Pág. 17.
- 2) **SANCHEZ LEÓN, Gregorio**, "Derecho Fiscal Mexicano", Novena Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994, Pág. 21.
- 3) **DE PINA Vara Rafael**, "Diccionario de Derecho", Vigésima Edición, Editorial Porrúa, México, 1994, Pág. 235.
- 4) **BIELSA, Rafael**, Compendio de Derecho Fiscal, Citado por Emilio Margain Manautou, "introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", México, Pág. 22.
- 5) **RODRIGUEZ LOBATO, Raúl**, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1998, Pág. 308.
- 6) **SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo**, Fiscal 1, Segunda Edición, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. de C. V., México, 1998, Pág. 283.
- 7) **GARCIA MAYNEZ, Eduardo**, "Introducción al Estudio del Derecho", Cuadragésimotercera Edición, Editorial Porrúa, México, 1992, Pág. 134.
- 8) **ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo**, "Derecho Fiscal", Décima segunda Edición, Editorial Themis, México, 1997, Pág. 17.
- 9) **SERRA ROJAS, Andrés**, "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, México, 1977, Págs. 12 y 13.



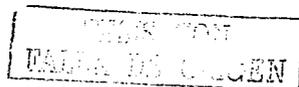
- 10) FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, Jurisprudencia en Materia Fiscal, Editorial Jus, México.
- 11) DE PINA Vara Rafael, Ut Supra, Pág. 232.
- 12) IBIDEM, Pág. 229.
- 13) IBIDEM, Pág. 238.
- 14) IBIDEM, Pág. 236.
- 15) IBIDEM, Pág. 239.
- 16) GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Ut Supra, Pág. 51.
- 17) ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Ut Supra, Pág. 31.



CAPITULO DOS

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES EN MATERIA FISCAL

23-A



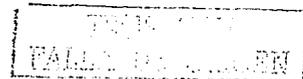
CAPITULO DOS

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES EN MATERIA FISCAL.

2.1 GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.

Resulta necesario estudiar las garantías individuales que tienen los particulares frente al poder público, para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco constitucional y se observen los derechos fundamentales contenidos en la Carta Magna, con la finalidad de que la obligación contributiva se ajuste siempre al principio de legalidad y se respeten las garantías de libertad, igualdad, seguridad jurídica, proporcionalidad, y equidad para poder alcanzar de esta manera la justicia en materia tributaria. Por ello las disposiciones y ordenamientos del Derecho Fiscal tienen como límite o marco de referencia el que la propia Constitución Política Federal señale.

Los principios o también llamadas garantías que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan la guía suprema de todo el orden jurídico - fiscal, ya que sus normas se deben respetar en todo momento o de lo contrario se cae en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad y por lo tanto carecerían de validez jurídica, y ante ello los afectados están en su derecho de hacer valer los medios de defensa previstos en la legislación conducente, como los recursos administrativos, el contencioso administrativo y el juicio de amparo evitando de esta forma la aplicación indebida de normas que estén en contrario a los principios constitucionales y a la vigencia de las garantías individuales.



En virtud de la trascendencia de su conocimiento, y siendo nuestra Constitución la fuente de las garantías individuales, es decir, el ordenamiento en el cual éstas se consagran, es evidente que están investidas de los principios esenciales que caracterizan al cuerpo normativo supremo respecto de la legislación secundaria y por ello procedo al análisis de las normas constitucionales con fondo tributario:

2.1.1 GARANTIA DE LEGALIDAD.

Señala que la fuente formal del impuesto, cualquiera que sea su carácter, es la Ley. (18)

Sostiene que todas las funciones tributarias del Estado, sus actos, operaciones y tareas deben estar fundadas y motivadas para darle seguridad jurídica a los particulares a quienes van dirigidas sus determinaciones, resoluciones o acuerdos.

Entendiendo por motivación que todo acto, procedimiento o resolución fiscal debe señalar las razones particulares, las circunstancias o motivos que dieron lugar a un acto o determinación en forma clara y explícita para que el particular interesado pueda entender, valorar y cumplir, o en su caso inconformarse legalmente en contra de la misma si es que es improcedente, injusta, arbitraria o ilegal.

Mientras que por fundamentación entendemos que los actos o procedimientos fiscales al realizarse por escrito deben de especificar las normas



jurídicas materiales como procedimentales que los rigen, para que se conozcan por el destinatario el o los sustentos legales, teniendo que existir adecuación entre los motivos y sus bases jurídicas para que justifiquen la hipótesis normativa.

En general esta garantía nos conduce a señalar que todas las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite, cuidando siempre la correcta aplicación de la misma, evitando así el abuso o desvío del poder, la desproporción, arbitrariedad, injusticia o ilegalidad en perjuicio de los particulares.

La garantía de legalidad en materia fiscal tiene su respaldo fundamental en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV Constitucionales.

El artículo 14 Constitucional ordena que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

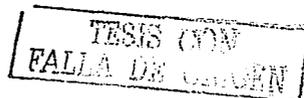
El artículo 16 Constitucional que señala: "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento... la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias para... y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades del cateo."(19)

También llamada garantía de competencia de autoridades fiscales, esta garantía establece que sólo las autoridades fiscales pueden dictar resoluciones o tramitar procedimientos fiscales, que estos actos de autoridad deben estar fundados y motivados, es decir, establecer él porque de esa resolución o procedimiento, así como los preceptos en los que descansa su fundamento.

Mientras que el artículo 31 fracción Iv Constitucional es el cimiento tanto del ejercicio de la potestad tributaria en sus ámbitos federal, estatal, y municipal; como la obligación contributiva de los mexicanos al señalar que: "Son obligaciones de los mexicanos: ...Iv. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." (20)

Con base en esta garantía todas las obligaciones contributivas de los particulares destinadas a cubrir el gasto público, deben nacer de una ley y debe ser obligatoria, general e impersonal; así como ser emitida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa, esto es por el Congreso de la Unión en el ámbito Federal y las Legislaturas de los Estados.

Por otra parte el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación establece la presunción de legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, sin embargo el mismo precepto deja abierta la posibilidad de que dichos actos y resoluciones pudieran carecer de legalidad al señalar que dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven esos actos y resoluciones cuando los negare el particular.



Siendo también importante el señalamiento del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación en sus fracciones I y II que señala:

"238.- Se declara que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

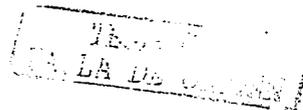
I.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado en procedimiento del que deriva dicha resolución.

II.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso." (21)

2.1.2 GARANTIA DE AUDIENCIA.

Esta garantía se refiere a que todo particular debe tener la oportunidad de ser oído en el curso de un procedimiento administrativo que lo involucre, lo relacione o afecte en sus garantías individuales, para que pueda ser escuchado en defensa propia mediante la presentación ya sea de alegatos, argumentos, razonamientos o explicaciones que tenga a su favor para desvirtuar, confirmar o modificar un acto o procedimiento administrativo. (22)

Su fundamento lo encontramos en el artículo 14 Constitucional al señalar que: "nadie puede ser privado de la vida, la libertad, de sus propiedades, posesiones, o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales



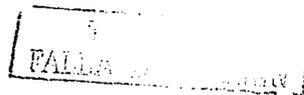
previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”(23)

En nuestra materia la garantía de audiencia es ejercitada a instancia del particular desde el momento en que se registra ante una oficina fiscal, al presentar sus declaraciones, manifestaciones o avisos ante el fisco, al comunicarle el cambio de giro, traslado, traspaso, clausura o cierre de su negocio, de manera que el ejercicio de ese derecho es previo a la exigibilidad de la obligación tributaria.

Por lo que respecta a esta garantía el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación señala que “las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante un juicio iniciado por las autoridades fiscales. Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, modifique las resoluciones administrativas de carácter general estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.” (24)

En términos generales consiste en el derecho de “ser oído y vencido en juicio” de manera que se dé al contribuyente la oportunidad de defender su posición, ante las autoridades competentes, derecho que deberá hacer valer en tiempo y forma so pena de perder ese derecho de no hacerlo así, atendiendo para ello al contenido de la Jurisprudencia que a continuación se anota.

Garantía de audiencia.- El derecho del particular para ser oído en defensa debe regirse por las leyes comunes respectivas, de tal manera que si no se ejercita en tiempo y forma el derecho correspondiente es culpa del interesado.



Así quedo asentado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, agosto de 1937, en la resolución del 26 de agosto de 1937 expediente 8658/37, página 5330.

2.1.3 GARANTIA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Se encuentra contenida en el artículo 31 fracción IV Constitucional al señalar: "Son obligaciones de los mexicanos: ...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."(25)

Al hablar de proporcionalidad entendemos que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza ingresos o posibilidades económicas, y que tal aportación sea la mínima posible para no empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva por carecer de bienes o recursos pecuniarios queden liberados de dicha obligación.

De lo contrario, una contribución excesiva molesta al particular, lo desilusiona orillándolo a evadir sus obligaciones tributarias, situación que es grave y perjudicial tanto para la economía de los particulares como para el fisco.

Mientras que al referirnos a la equidad tributaria Ignacio Burgoa expresa que etimológicamente significa igualdad. Consiste en el tratamiento normativo desigual para desiguales e igual para los iguales en función a la situación a la que pertenezcan. Lo que significa que el impacto del gravamen sea el mismo para

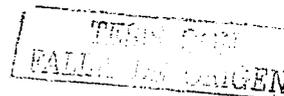


todas las personas físicas o morales que están colocadas dentro de la misma hipótesis contributiva, es decir, que si realizan iguales actos, tiene similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones en relación al deber de aportar una parte de su capital para el gasto público, y esa igualdad sea general, uniforme, justa y apegada a la Ley.

2.1.4 GARANTIA DE DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES A CUBRIR EL GASTO PÚBLICO.

El artículo 31 fracción IV Constitucional señala que las contribuciones pagadas a la Federación, a los Estados y Municipios se destinarán a cubrir los gastos públicos. De manera que lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos en el presupuesto de egresos aprobado por el Poder Legislativo. (26)

Derivado de lo anterior puedo señalar que la principal finalidad de las contribuciones es la de cubrir el gasto público para atender la seguridad social, la educación, la seguridad pública, la defensa nacional, la administración y procuración de justicia, la construcción y mantenimiento de escuelas, hospitales, mercados, centrales de abasto, carreteras, caminos, impulsar la investigación científica y tecnológica, cubrir la atención de desastres naturales, entre las funciones básicas públicas que reclaman mayores partidas presupuestales y en las que los ingresos públicos y privados resultan aún insuficientes ante una población gigante en todo el territorio nacional.

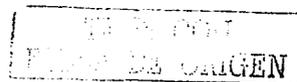


2.1.5 GARANTIA DE IGUALDAD Y PROHIBICIÓN DE LEYES PRIVATIVAS.

El artículo 13 Constitucional consagra la garantía de no aplicación de leyes privativas al señalar: "nadie puede ser juzgado por leyes privativas", es decir, que cualquier ley no sólo las fiscales deben reunir los requisitos de generalidad, abstracta e impersonal de manera que por ningún motivo han de referirse a una persona o grupo determinado de personas, pues de ser así estaríamos ante una violación de esta garantía.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con sentido de Jurisprudencia que las Leyes deberán ser de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y que se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogados. Por lo señalado anteriormente se concluye que una Ley que carece de estas características va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 Constitucional.

En materia Fiscal se encuentran las Leyes Privativas y las Leyes especiales. Las Leyes privativas no crean situaciones generales, abstractas e impersonales. Mientras que las Leyes Especiales aun cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones sí tiene la nota de generalidad y entre éstas tenemos las que establecen tributos a las fábricas de cerveza, cemento o las productoras de automóviles. Así las disposiciones fiscales deben estar enfocadas a todas las persona físicas y morales cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, y deben aplicarse sin distinciones tanto



en razón de cargas como exenciones, para que alcancen su eficacia e igualdad, su generalidad, su impersonalidad y su obligatoriedad.

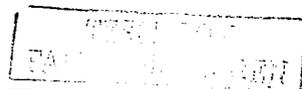
2.1.6 GARANTIA QUE PROHÍBE LOS IMPUESTOS QUE LIMITEN EL LIBRE EJERCICIO DEL DERECHO AL TRABAJO

Esta garantía encuentra su fundamento en el artículo 5° Constitucional que señala: "A ninguna persona podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos." (27)

De tal manera que si determinada actividad económica tiene excesivas cargas tributarias o bien se requiere cubrir con muchos requisitos establecidos por la autoridad esta actividad no podrá ser desarrollada por las personas interesadas ya que las ganancias o beneficios que pudiera ofrecer se ven en desventaja ante la gran carga tributaria e infinidad de requisitos que hay que satisfacer de tal manera que viene a constituir una prohibición para las personas interesadas en desarrollar esta actividad.

La libertad de trabajo tiende a proteger el desarrollo de actividades comerciales, industriales y prestación de servicios, sin más limitaciones que las que atenten contra el interés social, el orden público, la salubridad o la economía de la colectividad.

En materia tributaria no encontramos ninguna limitación, modalidad o prohibición constitucional para desempeñar alguna actividad industrial, comercial o prestación de servicios ni para nacionales ni para extranjeros, pues éstos últimos en



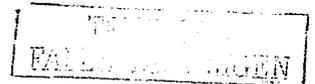
observancia de la norma comentada y del artículo 1° Constitucional en donde se señala que todo individuo gozará de las garantías que otorga dicha Constitución, las que no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y condiciones que ellas misma establece. Sin embargo, algunas disposiciones fiscales federales, estatales y municipales, violan la libertad de trabajo, con cargas tributarias indebidas, injustas o improcedentes, con lo que se ve afectado el desarrollo de la industria, el comercio o la prestación de servicios profesionales o técnicos y que con esa clase de medidas se cae en la inconstitucionalidad de los tributos.

2.1.7 GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.

Esta garantía tiene su fundamento en el artículo 15 Constitucional que ordena lo que a continuación menciono: "A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". (28)

La garantía en comento establece que las normas jurídicas fiscales no deben ser aplicadas a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor del precepto jurídico respectivo, de manera que su observancia debe cumplirse a partir del día siguiente en que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación o en la Gaceta del Gobierno del Estado respectivo, obrando del presente y hacia el futuro para que surta sus efectos jurídicos, pero nunca para el pasado.

En materia fiscal no debe por ningún motivo aplicarse leyes que no tengan vigencia, es decir, que hayan sido abrogadas por otra de reciente publicación, de tal manera que, las situaciones previstas por las leyes anteriores seguirán tramitándose y tendrán plena existencia y validez conforme a la ley que estaba



vigente en el momento de su nacimiento y por lo tanto dichas leyes fiscales nuevas no podrán afectar estas situaciones ni los derechos de los contribuyentes.

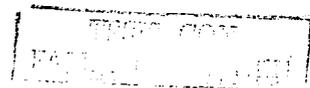
A este respecto el artículo 7° del Código Fiscal Federal señala: "Las leyes fiscales, sus reglamentos, y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior". (29)

A este respecto el Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido que tratándose de infracciones, así como de sanciones por los delitos previstos por el Código Fiscal de la Federación, es aplicable el principio de retroactividad de la ley, al decir de la tesis jurisprudencial, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, año IV, número 37 a 48 enero a diciembre de 1940, página 45 y que a la letra y para mayor comprensión dice:

"Código Fiscal de la Federación.- No es aplicable a las infracciones cometidas con anterioridad a su vigencia ya que en materia fiscal rige el principio de aplicación retroactiva de la legislación que beneficia a los causantes".

2.1.8 GARANTIA DEL DERECHO DE PETICIÓN.

Se fundamenta en el artículo 8° Constitucional que dispone: "Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición siempre que esta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa" (30)



Tutela la libertad del individuo, prevé la obligación que tienen los funcionarios y empleados públicos de contestar en breve término toda clase de peticiones, promociones o demandas que les formulen los particulares.

Por otra parte, el artículo 35 fracción V de la Constitución señala: "Son prerrogativas del ciudadano: ... V.- Ejercer en toda clase de negocios el derecho de petición." (31)

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación se refiere a esta garantía al señalar: "Las autoridades sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente": (32)

Sin embargo este último artículo es limitante y resulta contrario a la garantía Constitucional consagrada en el artículo 8º, ya que señala como requisitos que sea por escrito, de manera pacífica y respetuosa, por lo que la autoridad fiscal está obligada a contestar cualquier petición del contribuyente, aún cuando sea una consulta general. Debe señalarse que esta contestación puede ser favorable o no al contribuyente que hace la consulta, en virtud de que la autoridad esta obligada a contestar en breve término mas no a contestar favorablemente.

2.2 PRINCIPIOS DOCTRINARIOS EN MATERIAL FISCAL

Toca el estudio a los principios doctrinarios, llamados así por estar contenidos en la legislación ordinaria o secundaria a fin de regular o reglamentar lo



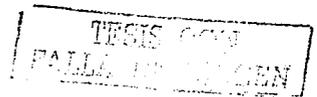
relativo a los elementos principales de las contribuciones, o sea sus características más sobresalientes y constantes que están reguladas por la ley y los reglamentos fiscales.

El origen de los Principios Doctrinarios lo encontramos en las ideas del economista inglés del siglo XVIII Adam Smith, en su célebre obra de "La riqueza de las Naciones", en el que consagra un pensamiento constructivo y transformador para hacer realidad la justicia tributaria en todo el planeta, y en ella analiza cuestiones de economía política y diseña una política fiscal. Además su pensamiento influyó enormemente en los estudiosos del Derecho Fiscal de ahí que en la fracción IV del artículo 31 Constitucional se advierte el espíritu original de la justicia tributaria, al establecerse que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipios donde residan de una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (33)

A continuación expondré los Principios elaborados por Adam Smith en materia tributaria, y que por ello resulta de vital importancia su conocimiento:

2.2.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA.

Este Principio se desarrolla mediante dos reglas que son: la generalidad y la uniformidad. La regla de generalidad establece que todos deben pagar impuestos, y en términos negativos, nadie debe estar exento de la obligación de pagarlos. Esto es, que todos los que tengan que aportarle al Estado están obligados a contribuir al gasto público, nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento a la obligación de pagar tributos.



2.2.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

Sostiene que el tributo que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y determinado y no de forma arbitraria. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, debe ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona.

Por ello, todo impuesto, derecho o contribución especial al definirse en una norma jurídica ésta debe darle claridad, precisión, generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, para que esté revestido de legalidad, cuidando caer en los abusos desvío de poder y la corrupción entre los recaudadores de las contribuciones.

Consiste en que el impuesto sea fijo y preciso en sus elementos y características (objeto, sujetos, nacimiento, lugar y época de pago, infracciones y sanciones), es decir, que no quede al arbitrio de la autoridad, evitando que el contribuyente quede en un estado de incertidumbre.

2.2.3 PRINCIPIO DE COMODIDAD.

Se refiere a que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente.

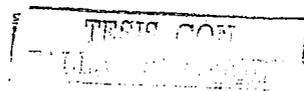
La comodidad en el pago de créditos fiscales también se refiere a los lugares en donde debe efectuarse su pago y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo, pues debe cumplirse sin que represente gastos fuertes de viajes por



traslados, y que los trámites de pago o gestiones respectivas sean breves, sencillas y sin formulismos complejos o tardados.

2.2.4 PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

Consiste en que la recaudación de las contribuciones sea al menor costo posible, con un rendimiento mayor. Ordena que todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible, cuidando que sea notable con transparencia el manejo honesto de los recursos públicos y más eficiencia en la atención de las distintas tareas que tiene encomendadas el estado, para que de esta manera el pueblo se sienta más responsable y solidarizado en la atención de sus obligaciones contributivas.



CITAS DE PIE DE PAGINA

- 18) BURGOA, Ignacio, "Derecho Constitucional Mexicano", Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 1991, Pág. 120.
- 19) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 128 Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1999.
- 20) *Idem.*
- 21) Prontuario Fiscal Correlacionado 2000, 38ava. Edición, Editorial Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. De C. V., México, 2000.
- 22) SANCHEZ LEON, Gregorio, "Derecho Fical Mexicano", Novena Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994, Pág. 260.
- 23) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 128 Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1999.
- 24) Prontuario Fiscal Correlacionado 2000, 38ava. Edición, Editorial Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. De C. V., México, 2000.
- 25) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 128 Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1999.
- 26) ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Décima segunda Edición, Editorial Themis, México, 1997, Pág. 244.
- 27) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 128 Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1999.

28) Idem.

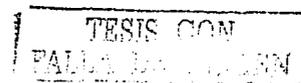
29) **Prontuario Fiscal Correlacionado 2000, 38ava. Edición, Editorial Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. De C. V., México, 2000.**

30) **SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ut Supra, Pág. 263.**

31) **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 128 Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1999.**

32) **Prontuario Fiscal Correlacionado 2000, 38ava. Edición, Editorial Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. De C. V., México, 2000.**

33) **ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ut Supra, Pág. 201.**



CAPITULO TRES
INGRESOS PÚBLICOS

41-A

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO TRES

LOS INGRESOS PÚBLICOS

3.1 CONCEPTO

Conceptualizando a los Ingresos Públicos como aquella cantidad en dinero y en especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado. (34)

Encontramos por vías de Derecho Público entre otros a los Impuestos, los Derechos, las Contribuciones Especiales, Aprovechamientos, los Empréstitos, Emisión de bonos de deuda pública y billetes.

Mientras que por vías de Derecho Privado aparecen los Productos, que son aquellos ingresos que se obtienen por el desarrollo de actividades mercantiles o empresariales del Estado, así como por la explotación y enajenación de sus bienes de dominio privado, las herencias, donaciones o permutas a su favor.

A continuación hago mención de la clasificación de los Ingresos Públicos:

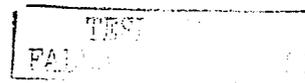
3.2 LAS CONTRIBUCIONES

Son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares para cubrir el gasto público. Las contribuciones se tratan de aportaciones pecuniarias que hacen las personas físicas y morales, por el sólo hecho de ser miembros de una nación o por percibir ingresos, rentas, utilidades o ganancias dentro de su territorio.

En México el mandato al respecto se encuentra en el artículo 31 fracción IV Constitucional, que establece que: "es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". (35)

El ordenamiento Constitucional antes referido deja en claro el compromiso que tenemos los individuos que formamos parte de esta Nación, para aportar una parte de nuestra riqueza, ingresos o recursos para hacer frente a las necesidades sociales propias de cada esfera de gobierno, pero debe hacerse con justicia, bajo las máximas de equidad y proporcionalidad, respetando el principio de legalidad que debe regir todo acto de autoridad, para que la obligación contributiva tenga certeza en cuanto a sus elementos constitutivos y para que los preceptos jurídicos en materia fiscal reúnan las características de generalidad, obligatoriedad e irretroactividad, tomando en cuenta en las cargas aplicables a cada persona física y moral sus posibilidades económicas y liberando de las mismas a quienes alcancen esa excepción.

Como lo mencioné anteriormente las contribuciones no sólo deben ser pagadas por los mexicanos, sino por todos aquellos que se sitúen en los supuestos previstos por las leyes que las crean, y éstas determinan las calidades que deben reunir los sujetos pasivos, por ello se afirma que pueden ser sujetos pasivos de la obligación al pago de un tributo tanto mexicanos como extranjeros tal como se



deduce del artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre y cuando su situación coincida con el hecho generador del tributo.

3.3 CLASIFICACION JURIDICA

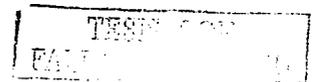
El artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, clasifica y define las contribuciones como; impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Los Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma norma jurídica.

Las Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en su cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.

Las Contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas de infraestructura hidráulica.

Los Derechos son las contribuciones previstas en la ley por el uso o aprovechamientos de los bienes del dominio público de la Nación, así como por



recibir servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados y se trate de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la Ley Federal de Derechos.

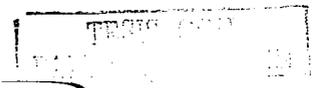
3.4 LOS IMPUESTOS.

La palabra impuesto proviene del latín *impositus*, que significa tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor del Estado y entidades autorizadas para recibirlos jurídicamente, por un sujeto económico, con fundamento en la Ley. Son las contribuciones que conforme a la Ley, exige el Estado con carácter de general, obligatoria e impersonal a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo y que lleva como destino cubrir el gasto público. El artículo 2° del Código Fiscal la define como: "Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma norma...". (36)

Se trata del ingreso más importante que percibe el poder público para hacer frente a las diversas funciones de interés social.

3.5 LOS DERECHOS

Son contribuciones estatuidas en la Ley, que deben cubrir al Estado las persona físicas y morales que alcancen los beneficios directos o particulares por los servicios públicos que les presta o por usar, disfrutar o disponer de los bienes del

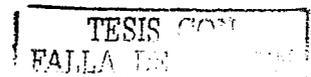


dominio público, en los casos y condiciones que así lo marque la legislación respectiva.

Los servicios públicos pueden ser en los que el Estado ejerce el monopolio de los mismos o que por disposición legal al prestarse a los particulares generan dicha contribución, como los relativos a servicios migratorios, de cinematografía, expedición de pasaportes y documentos de identidad personal, cartas de naturalización, padrón de contratistas y proveedores del Gobierno federal, registro de invenciones y marcas, servicios telegráficos, correos, expedición de licencias sanitarias, etc.

Los bienes de dominio público son aquellos que se catalogan por la Constitución Federal como inalienables, imprescriptibles e inembargables, y se dividen en bienes de uso común y los destinados a un servicio público y dentro de los cuales cito a los siguientes: bosques de propiedad nacional, la flora y la fauna marítima, la zona marítima terrestre, las playas de los mares territoriales las aguas marítimas interiores, la zona económica exclusiva, la plataforma continental, los muelles, carreteras y puentes federales, aeropuertos, aguas nacionales, el espacio aéreo, los hidrocarburos, los minerales del subsuelo, etc. En virtud de lo anterior, los Derechos vienen a constituir el pago del precio de un servicio público que es regulado, administrado, planificado y controlado por el mismo Estado; o por usar, aprovechar o explotar bienes de dominio público, bajo las condiciones, limitaciones y modalidades previstas en las Leyes respectivas.

3.6 LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.



Son Contribuciones Especiales las prestaciones en dinero o en especie que con carácter general, obligatorio e impersonal establece mediante una Ley el Poder Público, a cargo de persona físicas y morales que se benefician específicamente con alguna obra o servicio público, y que como consecuencia ese deber contributivo debe ser proporcional y equitativo, para que se justifique la razón de ser del gasto público concreto de que se trate.

Se trata de un ingreso que perciben las Entidades Públicas ya sea la Federación, Entidades Federativas o los Municipios, por vías de Derecho Público, dado que su establecimiento es una muestra del ejercicio de la autoridad o imperio que detenta el Estado, que lleva como finalidad cubrir gastos específicos que se ocasionan por la prestación de algunos servicios públicos o la construcción, mejoramiento y conservación de obras públicas y como consecuencia reportan una ventaja o beneficio personal directo para los contribuyentes.

En la prestación de servicios públicos de interés general, el tributo sólo debe ser aportado por los individuos que alcanzan las ventajas personales y familiares, sobre todo en lo relativo a la previsión social, como es el caso de las cuotas o aportaciones a favor del ISSSTE, el IMSS, o el INFONAVIT, que prestan los servicios de asistencia médica quirúrgica hospitalaria, de maternidad, sobre pensiones y jubilaciones, en favor de la vivienda o para elevar el nivel social y cultural de los trabajadores, sus familiares o derechohabientes.

En el caso de ejecución de obras públicas de cooperación llamadas también "contribuciones de mejoras", van enfocadas a elevar el valor rentístico de bienes inmuebles ubicados en la zona de influencia del tributo, conforme a estudios técnicos, urbanísticos, de ingeniería y comerciales que se realicen por las autoridades competentes.

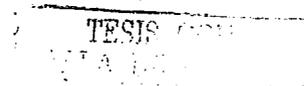
3.7 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones que fija el Poder Público en forma unilateral, con carácter general, obligatorio e impersonal a todas aquellas personas físicas y morales cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, y que tienen como finalidad atender los servicios públicos específicos en el rubro de previsión social para los trabajadores, sus familiares o derechohabientes tales como: asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, cesantías por edad avanzada, pensiones jubilatorias, hereditaria o de invalidez, derecho a la vivienda, y prestaciones tendientes a elevar el nivel social, profesional, cultural y económico de los asegurados.

3.8 LOS PRODUCTOS.

Primero haré mención del significado general de la palabra "producto", se refiere a toda cosa, insumo o sustancia creada o fabricada y que puede ser obra de la naturaleza o de la mano del hombre, de su imaginación o tecnología. Se refiere también a la renta o ganancia proveniente de inversiones, actividades comerciales, industriales o de servicios. El producto nacional es el valor de todos los bienes y servicios elaborados o generados en un país determinado.

Los Productos son ingresos por vías de derecho privado del Estado que se perciben tanto por el desarrollo de sus actividades de carácter mercantil o empresarial, o por prestar ciertos servicios a particulares que se asimilan a las tareas propias de la iniciativa privada en el ámbito económico, pero también se



adquieren por usar, explotar, aprovechar o enajenar los bienes del dominio privado del sector público y por donaciones, herencias y legados a su favor. (38)

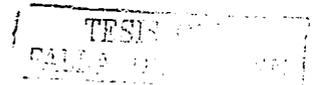
En tal sentido, existen importantes rubros que conforman el capítulo conducente a los Productos y son:

a).- Ingresos por el desarrollo de actividades de Derecho Privado del Estado, y aquí se encuadran los provenientes de actos y contratos de carácter mercantil propios de acciones, utilidades, inversiones, créditos, herencias, donaciones o legados.

b).- Ingresos por el uso, explotación, aprovechamiento y enajenación de los bienes de dominio privado del Estado, y en este rubro caben destacar el arrendamiento, la enajenación, la permuta de bienes muebles e inmuebles identificados como del dominio privado del pueblo.

c).- Gastos de ejecución, requerimientos, etc.

Los Productos tienen diversas equiparaciones desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Fiscal, pues para algunos tratadistas, se trata de ingresos por vías de Derecho Privado del Estado, porque en su recaudación no hace uso de su autoridad o imperio para establecerlos, recaudarlos o exigirlos, y por ello se rigen por normas de índole civil y mercantil, independientemente de que también son observables preceptos jurídicos de orden público; mientras que para otros son ingresos financieros del sector público, porque están relacionados con la explotación de sus bienes patrimoniales y por el desempeño de actividades



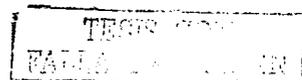
empresariales; y otros más, simplemente señalan que son ingresos no tributarios, en vista de que el gobierno no queda en una situación de superioridad y mando frente a los particulares que deben pagarlos porque no dispone del poder coactivo o sancionador para lograr el entero de ellos, ya que se regula por convenios o actos meramente mercantiles propios del Derecho Privado.

3.9 LOS APROVECHAMIENTOS.

La palabra aprovechamiento significa la utilización de una cosa, obtención de un beneficio de la misma, percepción de frutos, productos y otras ventajas. Para el Derecho Fiscal se refiere a un ingreso del Estado en donde hace uso de su autoridad, pero también es el resultado del uso y aprovechamiento de sus bienes patrimoniales por los particulares y se apoya en normas de orden público.

Son los ingresos que bajo normas de Derecho Público anualmente se expiden para la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios para cubrir el gasto público contenido en el Presupuesto de Egresos respectivo. Entre ellos quedan encuadrados las multas administrativas, los recargos no tributarios, las indemnizaciones por pago de daños y perjuicios al patrimonio estatal, los reintegros, las participaciones de tributos locales y municipales a favor de la Federación, participaciones de regalías, decomiso de bienes, los excedentes de los rendimientos petroleros.

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo 3° define lo que son los Aprovechamientos de la siguiente manera: "Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de la contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos



descentralizados y las empresas de participación estatal. Los recargos, las sanciones, los gasto de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza...".(39)

3.10 LAS PARTICIPACIONES.

Son el resultado del Sistema Nacional y Local de Coordinación Fiscal, que busca por un lado, robustecer la Hacienda Pública de las Entidades Federativas y de los Municipios al otorgarles montos porcentuales del rendimiento de ingresos públicos previstos en las Leyes respectivas.

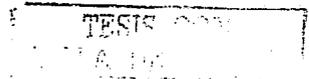
El artículo 73 fracción XXIX-A Constitucional reconoce al Sistema Nacional y Local de Coordinación Fiscal al señalar: "...las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de éstas contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine...".

El artículo 1° de la Ley de Coordinación Fiscal vigente señala que: "Esta Ley tiene por objeto coordinar el Sistema Fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellas dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento... Dichos Estados y el Distrito Federal participarán en el total de impuestos federales y los otros ingresos que señale esta ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen".

Mientras que el artículo 2° de la misma Ley señala que: "El Fondo General de Participaciones se constituirá con el veinte por ciento de la recaudación federal participable que obtenga la Federación en el ejercicio. La recaudación federal participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos..." (40)

CITAS DE PIE DE PAGINA

- 34) ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Décima segunda Edición, Editorial Themis, México, 1997, Pág. 80.
- 35) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 128 Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 2000
- 36) Prontuario Fiscal Correlacionado 2001, 38ava. Edición, Editorial Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. De C. V., México, 2001.
- 37) Prontuario Fiscal Correlacionado 2001, 38ava. Edición, Editorial Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. De C. V., México, 2001.
- 38) ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ut Supra, Pág. 107.
- 39) Prontuario Fiscal Correlacionado 2001, 38ava. Edición, Editorial Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. De C. V., México, 2001.
- 40) Ley de Coordinación Fiscal.



CAPITULO CUATRO

ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

53-A

TESIS CON
FALTA DE CUBRIR

CAPITULO CUATRO

ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

4.1 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

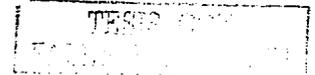
Para entrar en materia me permito citar a continuación el criterio sustentado por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Obligación Tributaria.- "Nace de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las Leyes Fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal....." (R.T.F. Tesis sustentada por el Pleno del Tribunal durante los años 1937 a 1948, Páginas 240 y 250). (41)

En la relación jurídica - tributaria existen dos sujetos que representan el eslabón fundamental del deber fiscal, y que son:

El acreedor, que se identifica como sujeto activo porque tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la prestación en cuestión, en atención al régimen jurídico mexicano, sólo existen tres sujetos activos representados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios.

El deudor del gravamen es el llamado sujeto pasivo que en su esencia se trata de la persona física o moral privada o pública, cuya situación coincide con el hecho



generador de la contribución, y por ello está obligada a aportar una parte de sus ingresos o riqueza para cubrir el gasto público.

4.2 SUJETO ACTIVO.

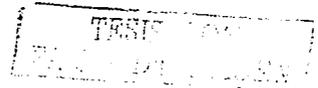
El Sujeto Activo es la Entidad Pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como "acreedor de esa prestación", y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su autoridad, en favor de la satisfacción del interés social en comento. (42)

4.2.1 OBLIGACIONES

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principales y secundarias.

Las obligaciones principales consisten en la percepción y exigibilidad o cobro de la obligación tributaria.

Una vez que el crédito fiscal ha nacido, por actualizarse la situaciones previstas por la Ley, y una vez que éste sea determinado, en cantidad líquida, es decir se ha precisado el monto de lo que se adeuda, el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación prevé que éste debe ser pagado, en la fecha o dentro del

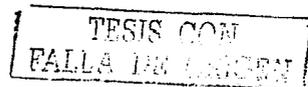


plazo señalado en las disposiciones respectivas. Si no existiera disposición expresa señala, que cuando la contribución se calcule por periodos establecidos en la Ley o tratándose de retenciones o recaudación de contribuciones, los obligados las enterarán a mas tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de retención o recaudación y que en cualquier otro caso será en un plazo de 5 días siguientes a la causación.

Por otro lado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación señala: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley...": Por lo tanto la exigibilidad del crédito fiscal consiste en la facultad que tiene la autoridad, es decir el sujeto activo, el titular del crédito fiscal, de requerir el pago al contribuyente u obligado una vez que ha transcurrido el plazo respectivo, dentro del cual debió hacerse dicho pago. (43)

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, controlar el cumplimiento de la obligación tributaria, imponer sanciones por infracciones a las mismas normas para evitar posibles evasiones contributivas.

La determinación de crédito fiscal, está contemplada en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo que a continuación se transcribe." ... dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación pero le serán aplicables las normas sobre el procedimiento que se expidan con posterioridad." (44)



Como lo señala el artículo citado, la determinación del crédito fiscal será conforme a las leyes vigentes en el momento del nacimiento de ese crédito, bien como ya hemos visto, la determinación consiste en señalar la existencia de ese crédito, así como señalar y efectuar las operaciones necesarias para precisar la cantidad que constituye el crédito fiscal, es decir precisar el monto de lo que el contribuyente le debe al fisco, sujeto activo.

Existen varias clasificaciones de las formas de determinar un crédito fiscal, por lo que considero la más acertada la prevista por el tercer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación y que a continuación menciono:

- § Las que realiza el sujeto pasivo, sin intervención de la autoridad por adeudo propio o ajeno, considerada como la regla general o también denominada auto aplicación de las contribuciones. Se da cuando el contribuyente presenta su declaración.

- § La que realiza el sujeto activo, es decir la autoridad fiscal en colaboración con el sujeto pasivo ya que éste debe proporcionarle todos los elementos necesarios en un plazo de 15 días. Generalmente esta se da cuando se realiza algún evento público (bailes, ferias, etc.)

- § Determinación por convenio entre la autoridad y el sujeto pasivo. Se da por medio de dictámenes de contadores públicos.

- § Determinación presuntiva también llamada de Oficio, en este caso la autoridad fiscal establece presuntivamente la cantidad que adeuda el

contribuyente, basándose en los supuestos y procedimientos de los artículos 55 y 56 del Código Fiscal Federal.

"Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente...cuando:

I.- Se obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución...

II.- No presenten libros y registros de contabilidad...

III.- Se dé alguna de las siguientes irregularidades

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras así como alteración de costos por más del 3%.
- b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
- c) Omisión o alteración en el registro de existencias...

IV.- No cumpla con las obligaciones sobre valuación de inventarios...

V.- No se tenga en operación los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal...

VI.- Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad...".

"Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere al artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán... con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I.- Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II.- Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente...

III.- A partir de la información que proporcionen los terceros...

IV.- Con otra información obtenida por las autoridades fiscales...

V.- Utilizando medios indirectos de la investigación...". (45)

4.3 SUJETO PASIVO.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho generador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una



cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la Ley. (46)

4.3.1 CLASIFICACIÓN

Diversos tratadistas en el transcurso del tiempo, han tratado de realizar diversas clasificaciones respecto al Sujeto Pasivo de la obligación tributaria, destacándose entre otras los sujetos pasivos que a continuación menciono:

I.- Sujeto pasivo principal.- Es aquella persona física o moral , nacional o extranjera cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, ya sea por obtener ingresos, por percibir las utilidades, por configurar en los actos, contratos u operaciones que dan nacimiento a la obligación contributiva y porque ese proceder se ajusta a lo expresamente enmarcado en una hipótesis normativa fiscal.

II.- Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria.- Es la persona física o moral, mexicana o extranjera que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídica con el sujeto pasivo principal adquiere la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal.

III.- Sujetos pasivos con responsabilidad substituta.- Es aquella persona que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar, dar fe, respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones a los que la Ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias, como en el caso de los retenedores o de las personas a las que les imponga la Ley la obligación de

recaudar contribuciones a cargo del sujeto pasivo principal, como son los fedatarios o funcionarios públicos que actúan por receptoría, que deben hacer certificaciones de documentos, expedir constancias o registrar un acto jurídico.

IV.- Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva.- Deriva de la tenencia de bienes muebles, inmuebles y negociaciones que están afectas a un crédito fiscal, que dieron lugar a su existencia y que sirvieron para el desarrollo de la actividad, operación o tenencia de la riqueza que motiva la causación del impuesto. Se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la Ley del monto de un gravamen, como sujeto pasivo obligado al pago del mismo, por haber dejado insoluto su pago por el propietario anterior, que no pagó en tiempo ese deber contributivo. Los casos típicos de esta situación son los impuestos sobre predial, sobre traslación de dominio de bienes inmuebles, adquisición de vehículos automotores, adquisición de negocios industriales, comerciales o prestadores de servicios, de maquinaria, aparatos o equipos de trabajo, sobre herencias, donaciones, legados y permutas que recaigan sobre dichos bienes.

4.3.2 OBLIGACIONES.

Las obligaciones del sujeto pasivo son de dos clases: principales y secundarias.

La obligación principal es una sola y ésta consiste en el pago en tiempo y forma el tributo que se ha configurado conforme a la hipótesis normativa.



Las obligaciones secundarias del sujeto pasivo son de tres tipos: de hacer, de no hacer y de tolerar.

a).- De hacer.- Es el cumplimiento que debe dar el contribuyente respecto de la obligación contributiva. y tenemos que deberá registrarse o empadronarse ante la oficina fiscal respectiva dentro del plazo, modalidades y condiciones establecidas en un precepto jurídico, para quedar plenamente encuadrado como tal, presentar las declaraciones, manifestaciones o avisos conducentes para el control fiscal a que haya lugar por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, llevar los libros de contabilidad previstos en la Ley; expedir facturas y/o documentos relacionados con sus operaciones, ingresos y egresos, retener y trasladar el monto del gravamen a terceras personas cuando así proceda y hacer el entero ante el Fisco en forma correcta y oportuna.

b).- De no hacer.- Se refiere a no contrariar los preceptos jurídicos de la materia, dolosamente, con mala fe, o por ignorancia para no ocasionarle daños patrimoniales al Estado en el rubro de la percepción de los ingresos públicos y entre éstos tenemos los siguientes: no cruzar la línea fronteriza o divisoria internacional, sino por los puntos o lugares autorizados legalmente para ello, no alterar los registros contables, notas de venta u omitir ese tipo de documentos o constancias, no abstenerse de registrarse, etc.

c).- De tolerar.- Se encuentran relacionadas con las actividades de fiscalización que realizan las autoridades hacendarias, para comprobar si se ha cumplido o no con el deber fiscal, y para cerciorarse si hay o no evasión fiscal, como ejemplo debo destacar la práctica de visitas de inspección en libros, locales, negociaciones, fábricas, documentos; lo que significa que el contribuyente debe

colaborar con el Fisco para que se atiendan y desarrollen correctamente dichas verificaciones.

4.3.3 CUALIDADES.

Son las notas distintivas que constituyen el criterio jurídico de vinculación del sujeto pasivo con la obligación tributaria y que nos permiten identificar a la persona física o moral mexicana o extranjera que debe aportar una parte de sus ingresos o riqueza con la finalidad de sufragar las necesidades sociales.

i- Capacidad jurídica. Es la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones. En Derecho Fiscal es la capacidad para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria y quedar obligado a contribuir al gasto público siempre y cuando la situación jurídica coincida con el hecho generador del gravamen, es fundamental que se justifique a todas luces la circunstancia de encontrarse dentro de la hipótesis normativa que contempla la obligación contributiva. Es decir, solamente importa concretizar que una persona física o moral encuadra en la norma jurídica generadora del tributo, ya sea por detentar una riqueza, por percibir ganancias, utilidades, ingresos, herencia, premio o donación y automáticamente es un sujeto pasivo de esta obligación, no importando que sea o no mayor de edad, capaz o incapaz en el orden civil.

ii.- El domicilio. Resulta indispensable para poder llevar a cabo el ejercicio de derechos y obligaciones del sujeto pasivo pero también sirve para determinar la competencia del sujeto activo. Tratándose de personas físicas el domicilio fiscal será por un lado el lugar donde se encuentra el principal asiento de sus negocios, cuando realicen actividades empresariales, en segundo lugar, puede ser el local u oficina y el lugar donde presten sus servicios personales independientes y en el

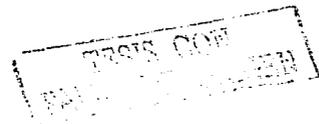


tercer supuesto, la norma jurídica da margen para que se considere como domicilio fiscal, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

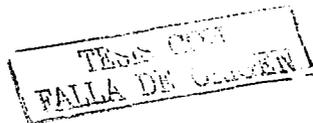
Por lo que respecta a las persona morales, su domicilio fiscal, cuando sean residentes en el país será el local en donde se encuentre la administración principal del negocio. Si se trata de personas morales residentes en el extranjero dicho establecimiento; si se trata de varios establecimientos, será el lugar donde se encuentra la administración principal del negocio, en su defecto el que designe.

iii.- Nombre o denominación. Es un atributo de los contribuyentes y resulta fundamental para identificarlos en forma individual como persona física o moral y para que se conozcan sus derechos conferidos por la Ley, así como para ejercitar y cumplir sus obligaciones ante el Fisco. Sirve para designar a las personas , se trata de una palabra o conjunto de éstas con las que se designa a los entes humanos o jurídicos colectivos con el fin de distinguirlos a unos de otros. En las personas físicas el nombre cumple con una doble función: de individualización y como signo de filiación de parentesco. En las personas morales se utiliza el término de razón social como sinónimo de nombre.

iv. La nacionalidad. Es uno de los elementos más importantes en las relaciones tributarias, es el factor en el que se basa la sujeción personal, es decir, el derecho del Estado para gravar a un sujeto. Sin embargo, la obligación de pagar impuestos es en principio, igual para nacionales y extranjeros, los primeros están obligados por su nacionalidad y por conceptos de sujeción como el domicilio, origen de la renta, etc. Los segundos en virtud del domicilio o porque realicen en la República los actos gravados.



v.- La ocupación. Tiene influencia en la relación jurídica - tributaria tomándose en cuenta el tipo de actividad, ocupación o ingreso de la persona física, según su capacidad contributiva, para que de ésta forma se respeten las máximas constitucionales, a fin de que el impacto del tributo sea en forma progresiva, cuando se establezca en la Ley y se libere del mismo a quienes perciban bajos o escasos ingresos y que se haga realidad lo que se conoce con el nombre de justicia contributiva.



CITAS DE PIE DE PAGINA.

- 41) FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, Jurisprudencia en Materia Fiscal, Editorial Jus, México.
- 42) RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", Segunda Edición, Editorial Harla, México, Pág. 131.
- 43) Prontuario Fiscal Correlacionado 2001, 38ava. Edición, Editorial Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. De C. V., México, 2001.
- 44) IBIDEM
- 45) IBIDEM
- 46) RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ut Supra, Pág. 131.



CAPITULO CINCO

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

86-A

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO CINCO

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACION

5.1 POTESTAD TRIBUTARIA

Es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal al Estado para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico - geográfico.

Así hablando del ámbito Federal dicha atribución es ejercitada por el Congreso de la Unión, para las Entidades Federativas y Municipios se cuenta con una Legislatura local, que se encarga de discutir y aprobar las leyes fiscales de esas esferas de Gobierno.

Por lo que la potestad tributaria nace como producto de ser del propio Estado, desde el momento en que surgen como una forma superior de organización social y se ve en la necesidad de allegarse de recursos para hacer frente a sus diversos fines de orden público y de interés social y la vía fundamental para lograrlo ha sido mediante el establecimiento de contribuciones provenientes del patrimonio de los particulares, aportaciones que son de carácter general y proporcional.

Como ya dije anteriormente, la potestad tributaria la ejerce el Estado en sus tres ámbitos territoriales, mismos que abordaré a continuación:

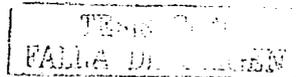
5.1.1 LA POTESTAD TRIBUTARIA FEDERAL.

Y en este caso debemos comenzar por definir lo que es la Federación.- Está constituida por la unión de las diversas Entidades Federativas que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de Gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, así como la defensa nacional.(47)

La esencia del Pacto Federal radica en el hecho de que diversas circunscripciones territoriales que por sí mismas difícilmente podrían subsistir, se unen para dar origen a una entidad superior, como es la Federación, que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y atribuciones que los entes creadores le otorgan y reconocen.

Por mandato Constitucional el Gobierno ha legitimado dos tipos de poderes tributarios en su esfera e competencia, que son conocidos como concurrente y privativo.

a).- Concurrente.- El primer caso tiene su respaldo en el artículo 73 fracción VII al decir que es facultad del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, esto quiere decir que se encuentra en posibilidad de dictar leyes que vengan a gravar materias, actos u operaciones que

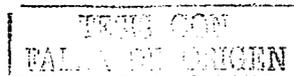


no estén expresamente señaladas en la Ley Suprema como privativas de su esfera de competencia, pero que tampoco están prohibidas, de tal manera que puede concurrir con las Entidades Federativas para establecer contribuciones que pueden dar margen a la doble o triple tributación sobre la misma utilidad, rendimiento o riqueza de las persona físicas o morales cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, lo que por lógica es injusto y fastidia y empobrece a los contribuyentes.

El segundo caso se encuentra en el artículo 124 Constitucional, al decir que: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados." De tal manera que el Congreso de la Unión se encuentra autorizado para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público de esa esfera de Gobierno, y que no estén enumeradas o tipificadas sobre las cuales se puede ejercitar la potestad tributaria, que también se entiende como concurrencia impositiva y por lo tanto pueden instituirse tributos para las Entidades Federativas y los Municipios cayendo nuevamente en el problema de la doble o triple tributación respecto de un mismo objeto o ingreso gravable.

b).- Privativo.- Es el propio o exclusivo de la Federación y se encuentra sustentado en los artículos 73, fracciones IX, X y XXIX-A, 117 fracciones IV, V, VI, y VII; 118 fracción I y 131 Constitucionales de donde se desprenden las diversas materias, capitales, ingresos, actos u operaciones que pueden ser gravados únicamente por la Federación prohibiéndosele a las Legislaturas Locales establecer contribuciones de carácter estatal o municipal, tratándose de las siguientes materias fundamentalmente:

I.- Sobre comercio exterior.



Son las contribuciones que el Congreso Federal puede establecer sobre la importación y exportación de bienes y servicios o por el tránsito de personas y cosas que llegan o salen del territorio nacional y que llevan como finalidad cubrir el gasto público. (Artículos 73 fracción XXIX-A, 117 fracciones IV a la VII, 118 fracción I y 131 Constitucionales).

II.- Sobre aprovechamiento y explotación de recursos naturales.

Se refiere al establecimiento de tributos sobre bienes de dominio directo de la Nación, "...sus recursos naturales, de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de los minerales o sustancias que en mantos o yacimientos constituyen depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por la aguas marinas; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno, sólidos, líquidos o gaseosos, y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional; de igual forma sobre las aguas de los mares territoriales por su uso, explotación y aprovechamiento, ...". (artículo 27 párrafos 4° y 5° Constitucional).

La gran parte de los recursos naturales son de propiedad nacional y por ende son inembargables, inalienables, e imprescriptibles y la explotación, uso y aprovechamiento de los mismos se encuentra regulada y gravada por el Gobierno Federal, en ciertos casos se permite su aprovechamiento por los particulares

mediante concesión a través de las normas, modalidades, limitaciones y requisitos que establecen los preceptos jurídicos de la materia, sobre todo para alcanzar su mejor aprovechamiento y utilidad en beneficio de la colectividad.

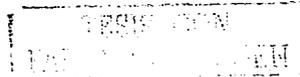
III.- Sobre Instituciones de Crédito y Sociedades de seguros.

Es facultad de la Federación de establecer contribuciones en relación con el servicio público que presten las personas físicas y morales en las materias de banca y crédito a través de instituciones de banca múltiple y de desarrollo de conformidad con la Ley de Instituciones de Crédito.

Lo anterior con el fin de fomentar el ahorro nacional, promover la participación de la banca mexicana en los mercados financieros nacionales e internacionales. Así también le compete gravar las actividades desarrolladas por Instituciones Nacionales de seguros, sociedades mexicanas privadas facultadas para practicar operaciones de seguros, por compañías extranjeras autorizadas para operar en la República Mexicana el servicio de seguros y sus actividades conexas siempre en congruencia con la Ley General de Instituciones de Seguros, Ley Federal de Instituciones de Fianzas, Ley del Impuesto Sobre la Renta y demás disposiciones fiscales aplicables en dichas materias.

IV.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

Se encuentran en este rubro tales servicios como la radio, la televisión, la cinematografía, correos, telégrafos, radiotelegrafía, comunicación vía satélite,



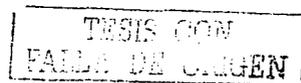
ferrocarriles, transporte aéreo, transporte marítimo, transporte público federal terrestre, etc. (Artículo 73 fracción XXIX-A párrafo 4° Constitucional).

V.- Impuestos especiales sobre producción y consumo de energía eléctrica, tabacos, labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y cerveza. (artículo 73 fracción XXIX-A, 5° párrafo Constitucional)

Además el artículo 73, fracción VII dispone que: "El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"; lo cual indica que su potestad tributaria no tiene más límite que el de las necesidades presupuestarias de la Federación. De tal manera que si las fuentes gravables señaladas en la fracción XXIX resultan insuficientes, esto no es obstáculo para que el Congreso Federal pueda afectar otras fuentes, pues la fracción VII lo faculta para decretar todas las contribuciones que se requieran a efecto de integrar en su totalidad el presupuesto nacional. Se puede colegir de la redacción de este precepto constitucional, y así lo ha establecido la Suprema Corte, que la Federación goza de un poder tributario ilimitado para establecer las contribuciones que cubran los planes y gastos del Presupuesto de Egresos de la Federación, provocando que éste poder tributario federal muchas de las veces perturbe la Soberanía Financiera de los Estados, por lo que se afirma que la solución sería la delimitación exacta de las competencias de ambas entidades.

5.1.2 LA POTESTAD TRIBUTARIA ESTATAL.

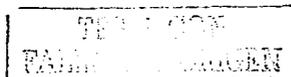
Las Entidades Federativas son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un Gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior. (48)



La Potestad Tributaria Estatal es una atribución que por mandato Constitucional debe ejercitar la Legislatura Local, para dictar leyes que establezcan contribuciones necesarias para cubrir el gasto público en esa esfera de Gobierno. Esta potestad la ejerce el Congreso Local, quien podrá imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, ganancias o ingresos destinándola a cubrir el gasto público.

En la actualidad dicha potestad se ha convertido en incierta, preocupante y discutible desde el punto de vista del Derecho Constitucional, ante la falta de claridad e imprecisión en nuestra Ley Suprema, y es un problema que surge desde las Constituciones Federales de 1824, 1857 y en la vigente de 1917, ante la falta de reglas específicas que delimiten las esferas de acción tributaria Fiscal, de las Entidades Federativas y los Municipios, sobre todo al no haber un claro señalamiento de las materias sobre las cuales se pueda ejercitar el poder tributario de los Estados. La mayoría de los tratadistas del Derecho fiscal sostienen que la Potestad Tributaria Local es concurrente, lo que significa que puede acudir a la misma fuente u objeto gravable por dos o más entidades políticas, exigiéndole a las personas físicas y morales el pago de tributos sobre su riqueza, bienes, operaciones o ingresos, lo que puede conducir al problema de la doble tributación y que va totalmente en perjuicio de la economía de los contribuyentes.

Encontrándose como fundamento legal Constitucional de tal atribución primeramente en el artículo 31 fracción IV Constitucional al decir que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, en donde se toma como referencia la



residencia de los contribuyentes y conforme a la Leyes expedidas en cada esfera de Gobierno.

El artículo 117, fracciones IV, V, VI, VII, y IX Constitucional tiene gran relación con nuestro sistema de distribución de competencias en materia tributaria, ya que establece claras prohibiciones a las Entidades Federativas en materia tributaria, limitando su soberanía tributaria.

Los Estados no pueden en ningún caso:

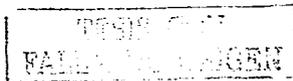
IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

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

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

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

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

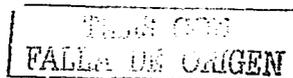


La fracción IV de este precepto se refiere, a la prohibición que tienen los Estados para gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, es decir, la limitación tiende solamente al tránsito y no a la permanencia de las cosas o personas en territorio de la entidad federativa. La finalidad que se busca es, proteger la libertad de comercio, ya que si se restringe el tránsito de personas se afectaría indirectamente el comercio; y si se grava el tránsito de cosas se incide directamente sobre el comercio.

Las fracciones V, VI y VII del citado artículo prohíben de manera absoluta a los Estados, gravar la circulación, la entrada o salida de su territorio a ninguna mercancía nacional o extranjera; tampoco pueden gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos que requieran de la inspección de bultos o exijan la documentación que acredite la mercancía, es decir, se trata de evitar los obstáculos a la entrada o salida de mercancías.

Mientras que el artículo 118 en su fracción I Constitucional prohíbe al Estado establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Por otra parte, el artículo 131 señala como facultad privativa del la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo, y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia...



Existen diversos sistemas para distribuir las competencias entre la federación y las entidades federativas. México sigue el principio señalado por el artículo 124 Constitucional mismo que señala que todo aquello que no está expresamente atribuido a las autoridades federales es competencia de la entidad federativa. La Constitución Federal numera lo que los poderes de la Unión pueden hacer, y todo lo demás es competencia de las entidades federativas. Pareciera que la redacción y existencia de este precepto facilitara el tema de la competencia dentro de nuestro Estado Federal Mexicano, pero no es así, al contrario, es un sistema muy complejo. Nuestro sistema de competencia tributaria, no es nada sencillo y claro. Por ello se han suscitado muchas controversias, invasiones de esferas competenciales, ya que no hay claridad sobre qué materias competen a la Entidad Federal o Estatal.

Las anteriores dificultades y confusiones se han querido subsanar con los Sistemas de Coordinación Fiscal Nacional, lo cual, aunque no puede negarse que han contribuido en este problema de competencias tributarias, no lo han resuelto de manera satisfactoria.

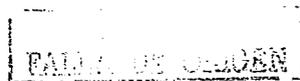
Así mismo el artículo 41 Constitucional señala que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal; lo anterior, viene a corroborar la plena independencia que debe existir para el ejercicio del Poder Público de la Federación y de los Estados de la República, dejando en claro la obligación que existe entre ambas esferas de Gobierno de respetarse y no contravenir las estipulaciones del Pacto Federal, regla que no ha dejado de quebrantarse con el surgimiento de los Convenios de Coordinación Fiscal, que le han restado autoridad a las Entidades Federativas para establecer sus contribuciones al renunciar parcialmente al ejercicio de su potestad



tributaria, a cambio de participaciones de tributos federales que son la base del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Ante la falta de una Potestad Tributaria privativa y expresa de los Estados conforme a la Carta Magna, es necesario y urgente reformar dicha compilación legal a efecto de que se adicionen las materias o fuentes tributarias exclusivas de las Entidades Federativas y que así desaparezca la concurrencia impositiva federal, estatal y municipal, sobre los mismos objetos o ingresos gravables, ya que esta regla en gran parte ha sido la culpable de la doble y triple tributación que tanto afecta a la economía de todos los contribuyentes así como del propio Fisco, siendo esto además de un sistema constitucional deficiente, impreciso e injusto que ha imperado por tantos años y que debe modificarse. En esas condiciones, la Federación debe ceder parte de las materias o actividades que son gravadas tanto en su esfera privativa como concurrente, a favor de las Entidades Federativas, para integrar en forma clara y explícita los rubros que deben cimentar el poder tributario privativos de las Entidades Federativas, mediante una reforma constitucional que se emprenda previa una consulta popular de los sectores tanto público, social y privado, para que queden delimitado el campo de acción tributaria tanto Federal, Estatal como Municipal, y desaparecer del escenario jurídico nacional la concurrencia impositiva.

Se requiere de una división expresa de las fuentes gravables, a fin de evitar las competencia que ahora prevalecen y que conducen a casos de la doble y triple tributación. Por eso valdría la pena rescatar y actualizar el proyecto enviado al Congreso de la Unión en el año de 1936 por el Presidente Lázaro Cárdenas, mismo que fue rechazado y que resulta ahora relevante por contener entre sus aspectos más importantes los siguientes:



a).- Primeramente proponía una división tajante entre las fuentes de riqueza exclusivas para la Federación y las reservadas a los fiscos de los Estados.

b).- Y promovía de esta manera el fortalecimiento de las economías locales mediante la asignación permanente de ingresos tributarios intocables para el Fisco Federal.

5.1.3 LA POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL.

Arrijoa Vizcaíno define a los Municipios como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación. (49)

Es aquella facultad legal ejercida por las Legislaturas Locales de conformidad con la Constitución Política Federal, en virtud de la cual pueden imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, ingresos o utilidades, para cubrir el gasto público municipal siempre que estén contenidos expresamente en las Leyes Fiscales respectivas.

Para algunos estudiosos del Derecho Fiscal la Potestad Tributaria de los Municipios la ejercita por un lado la Legislatura estatal al establecer las contribuciones necesarias para atender su gasto público, por conducto de las tesorerías municipales que representa a su fisco, y por lo tanto se encargan de determinar, exigir, y recaudar las referidas contribuciones previstas en los ordenamientos propios de la materia.



Pero para otros los Municipios carecen totalmente de Potestad Tributaria, porque no están autorizados constitucionalmente para decretar sus ingresos tributarios y que por ello no cuentan ni con la suficiente autonomía política, ni financiera para hacerle frente a sus múltiples problemas económicos, pues en la práctica dependen de la voluntad y los caprichos del Gobierno del Estado, toda vez que sus ingresos públicos son fijados por el Poder Legislativo Local, al grado de que llega a existir una total ausencia de poder tributario municipal.

Al respecto del artículo 31 fracción IV Constitucional, se desprende que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de los municipios en que residan de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.

Y el artículo 115 fracción I Constitucional da las bases de los tributos que exclusivamente pueden ser creados para los municipios, tales como: el predial, sobre traslación de dominio de bienes inmuebles, sobre fraccionamientos, las aportaciones de mejoramiento inmobiliario, y los derechos derivados de los servicios públicos que prestan las autoridades municipales.

5.2 INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

La doble tributación es un proceso perjudicial, pero sin duda alguna lo que se debe tener en cuenta y partiendo de su conocimiento se puede realizar un estudio adecuado respecto este proceso.

Según nos expresa Ernesto Flores Zavala, "La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas". (50)

La doble imposición puede presentarse de las siguiente maneras:

- a) Cuando una misma entidad establezca dos o más impuestos sobre una misma fuente;
- b) Cuando concurren en una misma fuente de impuesto dos Estados soberanos;
- c) Cuando se permita constitucionalmente gravar la misma fuente, tanto por la Federación como por los Estados integrantes;
- d) Cuando concurren en el gravamen los Estados federados y los Municipios que los integran.

Como consecuencia de nuestro sistema constitucional tan impreciso en la materia tributaria, respecto de las potestades de los tres ámbitos políticos de gobierno, por carecer de reglas claras y específicas para delimitar los campos de acción y las materias que pueden ser gravadas por cada una de las instancias competenciales en cuestión, sucede que dos o más sujetos activos establezcan dos o más contribuciones sobre un mismo ingreso o capital, y que bien puede ser por dos o más entidades federativas, o por una de éstas y por la Federación y por los municipios a la vez.

Sobre esta cuestión Arrijo Vizcaíno señala que las causas de fondo de la doble tributación debemos encontrarlas en lo dos factores siguientes:

- 1 En la ausencia de un sistema constitucional definido que delimite con precisión los campos de acción fiscal tanto de la federación, como de las entidades federativas y municipios.
- 2 En el abuso, principalmente del legislador federal ordinario, de determinadas fuentes de ingresos reductibles como los honorarios que son gravados en repetidas ocasiones por el mismo sujeto activo o por dos o más sujetos activos.

La doble tributación tienen que hacer referencia al ingreso, a la utilidad o al rendimiento gravables, debido a que los mismos al ser objeto de dos o más impactos tributarios, disminuyen en tal forma el ingreso bruto que dejan al contribuyente una percepción neta tan escasa o nula que da pie para sostener que se le está obligando a contribuir de manera exorbitante, es decir en proporción que va más allá de su verdadera capacidad económica.

De lo anterior, cuando se afecta repetidamente dentro de cualquiera de las hipótesis antes señaladas, el objeto de los créditos fiscales con dos o más gravámenes, se cae irremisiblemente en la doble tributación, en virtud de que en cualquiera de dichos casos se estará gravando el mismo ingreso, utilidad o rendimiento en forma repetitiva.

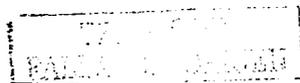
Ahora tenemos como factores negativos en el problema de la doble tributación los que a continuación se menciona:

- I. Es injusta para el contribuyente porque lo obliga a sacrificar sus ingresos más allá de sus posibilidades económicas, de tal manera que ello puede conducirlo a la quiebra, al endeudamiento, o a su descapitalización en la industria, el comercio, en la prestación de servicios o por percibir cualquier otro ingreso, utilidad o ganancia.

- II. Es inconstitucional, porque indiscutiblemente viola las máximas de proporcionalidad y equidad, en el primer supuesto se obliga al causante a tributar más allá de su capacidad contributiva, y en el segundo supuesto, queda en desventaja frente a los que solamente soportan un tributo por sus ingresos, utilidades o ganancias, no respetándose la generalidad o igualdad en las obligaciones tributarias.

- III. Es antieconómica tanto para el fisco como para los contribuyentes, en el primer caso se ahuyenta a las actividades productivas de la población a tal grado que muchas empresas pueden declararse en quiebra, o cambiar de país o de entidad buscando mejores oportunidades en la industria, en el comercio o en la prestación de servicios que no tengan fuertes cargas impositivas, que estén exentas de ellas o simplemente que no sufran la doble tributación, fenómeno que le resta ingresos a los estados que lo padecen. Y en el segundo caso de ser antieconómico para los particulares porque propicia su ruina y el empobrecimiento por las actividades que queden sujetas a la doble tributación.

- IV. Conduce a la evasión fiscal, toda vez que en esas condiciones los contribuyentes tratan de declarar ingresos menores a los percibidos, no registrarse o empadronarse ante el fisco ante el temor de sufrir una



doble tributación, no llevar registros contables, ni expedir notas de venta o factura, para que de esta forma las autoridades fiscales no conozcan a ciencia cierta sobre sus utilidades y ganancias.

- V. Es símbolo de un sistema constitucional impreciso, desordenado e incongruente para el ejercicio de la potestad tributaria federal, estatal y municipal, lo que por conveniencia política y jurídica debe corregirse para hacer realidad la justicia contributiva en bien de las finanzas públicas.

En esas condiciones, estimo que la doble tributación pugna con el espíritu mismo sustentado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, al pretender exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía, al no permitir una sana y correcta distribución de los ingresos tributarios entre los tres sujetos activos de los tributos y al propiciar situaciones de desigualdad entre contribuyentes colocados en idénticas circunstancias o hipótesis normativas. Con ello quiero decir que la doble tributación rompe con cualquier principio de justicia y por ello, debe ser considerada como inconstitucional.

5.3 LA CONCURRENCIA TRIBUTARIA.

Concurrencia tributaria significa la posibilidad de dos entidades o más, facultadas por la Ley, concurren a gravar la misma fuente. En nuestro sistema constitucional mexicano, sabido es que existen tres sujetos activos de la obligación tributaria, que son: la Federación, los Estados y los Municipios. Aunque sólo la Federación y los Estados tienen órganos legislativos competentes para establecer impuestos necesarios para cubrir sus presupuestos.

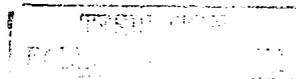
Dentro de este sistema de competencias tributarias es normal que se presente la concurrencia tributaria, afectando evidentemente a los contribuyentes, toda vez que no hay claridad legal ni constitucional en cuanto a facultades impositivas se refiere; lo anterior, debido a la falta de delimitación de jurisdicciones tributarias, empezando por nuestra Ley Fundamental que establece sistemas competenciales complejísimos.

Podríamos resumirlo así:

I.- Constitucionalmente son concurrentes, las competencias de la Federación y de los Estados para imponer tributos necesarios para cubrir sus presupuestos, con las excepciones establecidas en la misma Constitución Federal;

II.- La Federación tiene facultades exclusivas sobre determinadas materias gravables:

- a) Expresamente, como lo señala el artículo 73, fracción XXIX;
- b) Cuando se concede facultad exclusiva para legislar sobre determinadas materias (aunque ha sido muy discutido), según el artículo 73, fracción X;
- c) Prohibiendo a los Estados el ejercicio de su soberanía tributaria en determinadas actividades, como lo indica el numeral 117 fracciones IV, V, VI Y VII.



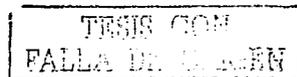
III.- Hay impuesto que los Estados federados pueden imponer sólo con autorización del Congreso de la Unión, artículo 118, fracción I;

IV.- Se supone y así debería ser, que la Federación no puede restringir a los Estados en sus facultades tributarias, cuando la Constitución Federal no establezca dichas restricciones; y finalmente

V.- La Federación no está facultada para autorizar a las entidades federativas, para que establezcan impuestos que son competencia exclusiva de la Federación.

A pesar de que nuestra Carta Magna provoca que se dé la concurrencia tributaria, se reconoce la urgencia y la necesidad de que ninguna fuente de riqueza, actividad, operación o servicio esté gravado por dos o más impuestos, por lo que debe lograrse que cada fuente de imposición tenga un solo gravamen, establecido por la entidad autoritaria que mejor capacitada se encuentre para desarrollar esta actividad. No se necesita de muchos comentarios, para entender la gravedad del problema de la concurrencia tributaria, sobre todo en su afectación a la economía nacional; ya que si un solo impuesto muchas veces obstaculiza la actividad productiva y la dinámica del consumo, imaginemos entonces los efectos negativos que se generan, al gravar una misma fuente con dos o más impuestos.

Sabemos que nuestro sistema de competencias tributarias es el responsable de la concurrencia, y toda vez que como país en vías de desarrollo e inmersos en un proceso de globalización, política, económica y cultural, nos es imprescindible reactivar la producción nacional, desarrollarla y modernizarla, para estar en reales posibilidades de beneficiarnos de esta mundialización, que sobre todo es económica; pero esto sólo será posible si se apoya y se alienta a la economía interna desde



varios puntos estratégicos, pero con mayor razón desde el ámbito fiscal, evitando la multiplicidad de impuestos que recaen en una sola fuente.

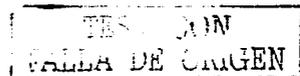
No sólo la doctrina ha reconocido la complejidad de nuestro sistema competencial en materia de impuestos sobre todo, también lo ha hecho la Suprema Corte de Justicia. La siguiente tesis jurisprudencial nos ilustra:

“La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

- a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII, y 124);
- b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracción XXIX);
- c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y 118). “

Tesis jurisprudencial número 11. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965. Primera Parte. Pleno. Página 42”.

Indudablemente la concurrencia tributaria entre la Federación, Entidades Federativas y Municipios sobre las mismas fuentes, actos u objetos gravables conduce al grave problema de la doble tributación en perjuicio de la economía de los contribuyentes.



Evidentemente, de seguirse este criterio hasta sus últimas consecuencias, la vida económica de las Entidades Federativas se tornaría imposible debido a que el continuo crecimiento de la Administración Pública Federal, demanda año con año substanciales incrementos al Presupuesto Nacional que arrebatan a los gobiernos locales, casi todos los posibles ingresos tributarios.

Ahora bien, como por una parte la Constitución no aborda el problema con claridad y precisión, y como por otra, las Entidades federativas no pueden ser condenadas a la más completa de las penurias, se ha optado por el fácil pero ilegal camino de la doble tributación, siendo así que en la gran mayoría de las Entidades Federativas coexisten una serie de gravámenes locales al comercio y a la industria con el Impuesto al Valor Agregado; Impuestos sobre Capitales con el Impuesto Federal sobre Productos o Rendimientos de Capital establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, etc. Es decir, no existen reglas fijas y ante tal situación, las entidades se han concretado a no tocar las materias expresamente reservadas a la Federación por la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, o prohibidas a ellas por los artículos 117 y 118 del propio ordenamiento supremo, gravando concurrentemente con el Fisco Federal los ingresos que quedan comprendidos dentro de lo que denominamos "competencia tácita" del Erario Federal prevista en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución General. De ahí la existencia de los mencionados gravámenes estatales al comercio y a los rendimientos del capital, no obstante tratarse de fuentes económicas sujetas a tributos federales.

Como consecuencia de nuestro sistema constitucional tan impreciso en materia tributaria, respecto de las potestades de los tres ámbitos políticos de gobierno, por carecer de reglas claras y específicas para delimitar los campos de acción y las materias que pueden ser gravadas por cada una de las instancias competenciales en cuestión, sucede que dos o más sujetos activos establezcan dos o más contribuciones sobre un mismo ingreso o capital, y que bien puede ser por dos

o más Entidades Federativas, o por una de éstas y por la Federación y por los Municipios a la vez.

Como nos damos cuenta, nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, no establece el mejor de los mecanismos que, en materia de competencia tributaria, estimularían el desarrollo y crecimiento económico de los Estados o entidades federativas.

Debemos dejar claro primeramente, que la obligación de contribuir al gasto público por parte de los mexicanos, y como consecuencia la potestad tributaria del Estado se derivan del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal, que a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Pero resulta que esta potestad tributaria se torna más compleja en un Estado Federal, como es el caso de la República Mexicana, dado que en un Estado Federal y como lo sostiene Francisco de la Garza "coexisten poderes tributarios del gobierno central (o Federal) y de los gobiernos de las entidades (Estados). (51)

En términos más claros, en un régimen federal tanto el gobierno federal como los Estados tienen poderes tributarios, lo que se conoce como concurrencia tributaria. La cual se encuentra manifiestamente establecida en los artículos 73, fracción VII, que literalmente dice: "El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"; y 124, que igualmente expresa: "Las facultades que no están expresamente concedidas por ésta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados", ambos de nuestra Constitución Federal.



De lo anterior, se desprende y se advierte un poder federal ilimitado para establecer contribuciones, siempre que sean necesarias para cubrir el presupuesto. En cambio para los Estados, solamente y en apariencia, se impone la restricción de establecer tributos en las materias que sean exclusivas de la esfera tributaria federal. Y digo en apariencia, ya que la misma Carta Magna que se comenta, se encarga de atender y debilitar la soberanía tributaria originaria de los Estados en sus artículos 117, fracciones III, IV, V, VI y VII; 118, fracción I y 131; en donde se trazan múltiples prohibiciones que dan lugar a muchas controversias que en nada benefician a nuestro país.

Es evidente que soberanía implica poder de tributación, y si los Estados de la República son libres y soberanos (al menos teóricamente), deben gozar asimismo de un claro poder tributario, que en la mayoría de los casos es frágil.

Asimismo de lo anterior se puede fácilmente advertir, que la confusa concurrencia tributaria establecida en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aunada a la poca aceptación constitucional de la plena potestad tributaria de las entidades federativas, ha provocado si no el empobrecimiento de muchas entidades y sus municipios, sí su obstruido desarrollo económico y un crecimiento lleno de tropiezos. Ya que la misma Constitución de manera expresa o implícita establece muchos obstáculos para que las entidades federativas soberanas lleven a cabo en su beneficio y bajo su propia planeación el poder contributivo que en virtud de su soberanía les es inherente.

Por ello debe buscarse una estructura fiscal constitucional sólida de toda la nación, basada en la actividad económica, que evite la multiplicidad de impuestos e impida que la misma fuente de imposición sea gravada por los distintos niveles de

gobierno; lo que se puede lograr buscando la uniformidad en materia de impuestos, la clarificación de la competencia exclusiva en materia contributiva tanto de la federación como de las entidades federativas, así como una más justa, simple y sencilla concurrencia tributaria que elimine las pesadas cargas fiscales en contra del contribuyente, que por estas consideraciones, algunas veces opta por evadirlas.

Por último, para favorecer y beneficiar a las entidades federativas, es urgente una reforma a la Constitución General de la República en lo que se refiere al federalismo fiscal. Pues no bastan Convenios de Coordinación Fiscal, en donde parece que los Estados Federados renuncian a su potestad tributaria, lo cual pugna contra el pacto federal.

Como conclusión, lo más recomendable es que se analice cuidadosamente en una Convención Nacional Fiscal y con las conclusiones, se promueva una reforma constitucional en donde se establezcan cuales son las fuentes exclusivas de la Federación, de los Estados y de los Municipios. De lo contrario las entidades federativas seguirán siendo extremadamente dependientes de la Federación en materia contributiva, se verán obstaculizados o frustrados frecuentemente sus planes de crecimiento estatal y seguirá prevaleciendo el desorden y el caos tributario, que afecta también en considerable grado a los contribuyentes y a la actividad productiva nacional.

5.4 EL SISTEMA DE COORDINACIÓN FISCAL.

Arrijo Vizcaino entiende a la coordinación fiscal, "Como la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las entidades federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y

administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público". (52)

Esta definición la podemos descomponer en los siguientes términos:

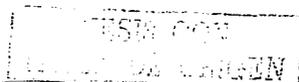
1.- Sólo puede existir por disposición de una norma constitucional debidamente reglamentada por la Ley federal secundaria aplicable a la materia de que se trate. Es decir, se enmarca dentro del principio de legalidad.

2.- Debe existir un tributo o contribución de carácter federal.

3.- Intervienen las entidades federativas en la recaudación y administración del tributo federal coordinado, previa autorización de Hacienda.

4.- otorga a las entidades coordinadas una participación proporcional en los rendimientos fiscales obtenidos por la Federación.

Para conocer mejor la distribución de competencias en materia fiscal que estatuyó nuestra Ley Fundamental del análisis del artículo 124, que expresamente dice: "las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados", es decir, atribuciones (en este caso y para nuestro interés, fiscales) que la Constitución federal no otorgue expresamente a la Federación, las ejercerán los Estados. Podría parecer muy clara y razonable la redacción de este precepto constitucional, pero en la realidad es confuso, genera concurrencia tributaria, y además en la práctica fiscal ha



sucedido todo lo contrario, ya que parece que la regla es que las facultades no concedidas expresamente a los Estados, se entienden reservadas a la Federación.

Esto ha ocurrido sobre todo en los sistemas de Coordinación Fiscal Nacional, en donde por virtud de convenios, la Federación y las entidades federativas determinan las atribuciones tributarias de éstas últimas, mermando su soberanía financiera, aceptando sólo participaciones, y dejando el camino libre a la Federación para establecer sus contribuciones. En otros términos, fiscalmente, las entidades federativas participan de crecientes ingresos pero no por vía de competencia constitucional para el cobro de impuesto, sino a través de participaciones, establecidas en un sistema de Coordinación Fiscal que no se origina en la Constitución General de la República, sino en una concertación administrativa que se lleva a cabo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Estados. (53)

El fundamento constitucional de la Coordinación Fiscal, lo podemos encontrar en el último párrafo de la fracción XXIX, del artículo 73, que a la letra dice: "Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley secundaria federal determine".

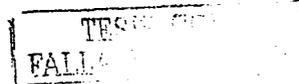
Posteriormente, surge la Ley reglamentaria de este precepto constitucional, denominándosele Ley de Coordinación Fiscal, que en su artículo primero establece:

"La secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta Ley. Dichos Estados y el Distrito Federal participarán en el total de impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta Ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen".

La coordinación tributaria se rige en términos generales, por las reglas siguientes:

- a) No obstante que el citado párrafo final de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional la limita a unos cuantos impuestos, en la práctica viene operando respecto de todos aquellos tributos que a la Federación le parecen convenientes, como lo demuestran los preceptos de la Ley de Coordinación Fiscal.
- b) La participación de las Entidades Federativas se fija en proporción al rendimiento global de los tributos coordinados.
- c) Sin embargo, es de hacerse notar que dicha participación no sólo comprende el producto de los tributos coordinados, sino también el de las multas y recargos que se cobren a los contribuyentes remisos domiciliados en el territorio de la entidad de que se trate.
- d) Es requisito indispensable que las entidades se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales sobre las fuentes de riqueza objeto de los tributos federales coordinados. En esta regla radica la esencia del Sistema de Coordinación.

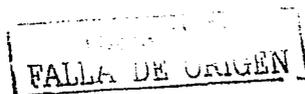
No se pone en duda, la importancia que ha tenido y tiene la coordinación fiscal. Este sistema surge de la necesidad de armonizar los Sistemas Impositivos de la Federación, Estados y Municipios, Tampoco existe correspondencia clara entre las fuentes de ingreso y las necesidades de gasto de cada gobierno, y los mecanismos para hacer llegar los recursos a estos, particularmente a los Municipios,



no siempre son los más eficientes. Por lo tanto, deben transferirse algunas potestades tributarias a los Estados y Municipios, con el objeto de fortalecer sus economías locales, y vincular mejor los niveles de imposición con las necesidades de la comunidad. También deben aumentar los recursos que se transfieran a los Estados y Municipios, y además ser transparentes los mecanismos de asignación. Para lo cual deben analizarse los componentes del gasto federal que sea adecuado descentralizar, como puede ser el gasto social y educativo.

Sin duda, creo que es importante reformar nuestra Constitución Federal, con el objeto de establecer claramente y delimitadamente las competencias, que en materia fiscal deben tener tanto la Federación para cumplir con su cometido, como las entidades federativas. Además, al establecerse detalladamente la competencia fiscal de cada nivel de gobierno, podríamos acabar, o al menos reducir al mínimo, el grave problema de la doble tributación y la concurrencia tributaria que tanto perjuicio económico y político ha causado a los Estados de la Federación mexicana.

Igualmente debe incorporarse a la Constitución mexicana el Sistema de Coordinación Fiscal Nacional, para que sus términos sean claros y precisos, y no se dé el hecho vergonzoso y anticonstitucional, de que los Estados tengan que convenir o pactar la recepción de la recaudación federal participable. Es mejor, que la participación federal esté establecida constitucionalmente con cierto margen de manejo, para que no se presente el avasallamiento federal en contra de los Estados federados; para que no se llegue en el futuro al extremo de que existan sólo tributos federales, y las entidades sobrevivan de sus participaciones.



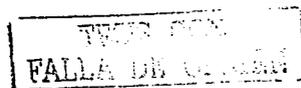
CITAS DE PIE DE PAGINA

- 47) ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ut Supra, Pág. 138.
- 48) IBIDEM, Pág. 139.
- 49) IBIDEM, Pág. 139.
- 50) FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, México, 1994, Pág. 307.
- 51) DE LA GARZA, Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1999, Pág. 211.
- 52) FAYA BISECA, Francisco, "El Federalismo Mexicano", Editorial Porrúa, 1998, Pág. 15.
- 53) ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ut Supra, Pág. 152.

CONCLUSIONES

En nuestro sistema constitucional mexicano, sabido es que existen tres sujetos activos de la obligación tributaria, que son: la Federación, los Estados y los Municipios. Como ha quedado señalado en la exposición del presente trabajo nuestro sistema constitucional tan impreciso respecto de las potestades de los tres ámbitos políticos de gobierno, por carecer de reglas claras y específicas para delimitar los campos de acción así como las materias que pueden gravar cada una de las instancias competenciales referidas, sucede con gran frecuencia que dos o más sujetos activos establezcan dos o más contribuciones sobre un mismo ingreso o capital, afectando evidentemente a los contribuyentes, toda vez que no hay claridad legal ni constitucional en cuanto a facultades impositivas se refiere; lo anterior a falta de delimitación de jurisdicciones tributarias, empezando por nuestra Ley Fundamental que establece sistemas competenciales complejísimos, resumiéndolo así:

- I. Constitucionalmente son concurrentes, las competencias de la Federación y de los Estados para imponer tributos necesarios para cubrir sus presupuestos, con las excepciones establecidas en la Constitución Federal.
- II. La Federación tiene facultades exclusivas sobre determinadas materias gravables:
 - a) Expresamente las señaladas por el artículo 73, fracción XXIX Constitucional.;



- b) Cuando se concede la facultad exclusiva para legislar sobre determinadas materias. Según el artículo 73, fracción X Constitucional;
 - c) Prohibiendo a los Estados el ejercicio de su soberanía tributaria en determinadas actividades, como lo indica el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII.
- III. Hay impuestos que los Estados federados pueden imponer sólo con autorización del Congreso de la Unión, artículo 118, fracción I.
- IV. Se supone y así debería ser, que la Federación no puede restringir a los Estados en sus facultades tributarias, cuando la Constitución Federal no establezca dichas restricciones; y finalmente
- V. La federación no está facultada para autorizar a las Entidades Federativas, para que establezcan impuestos que son competencia exclusiva de la Federación.

De lo anterior se advierte un poder federal ilimitado para establecer contribuciones, siempre que sean necesarias para cubrir el presupuesto. En cambio para los Estados, solamente y en apariencia, se impone la restricción de establecer tributos en las materias que sean exclusivas de la esfera tributaria federal. Y digo en apariencia, ya que la misma Carta Magna se encarga de atentar y debilitar la soberanía tributaria originaria de los Estados en sus artículos 117, fracciones III, IV, V, VI y VII; 118 fracción I y 131; en donde se trazan múltiples prohibiciones que dan lugar a controversias que no benefician a nuestro país.

Se advierte pues, que la confusa concurrencia tributaria aunada a la poca aceptación constitucional de la potestad tributaria para las entidades federativas, ha provocado si no el empobrecimiento de muchas entidades y sus municipios si su obstruido desarrollo económico. Ya que la Constitución en forma expresa o implícita establece muchos obstáculos para que las entidades federativas lleven a cabo el poder contributivo en su beneficio y bajo su propia planeación en virtud su soberanía que les es inherente.

Nuestro sistema de competencias tributarias, responsable de la concurrencia, como país en vías de desarrollo inmerso en un proceso de globalización económica, es imprescindible reactivar la producción nacional y desarrollarla para estar en posibilidades de beneficiarnos de esa mundialización, por ello debemos apoyar y alentar la economía interna desde varios puntos estratégicos, evitando sobre todo la multiplicidad de impuestos que recaen en una sola fuente.

Por ello debe buscarse una estructura fiscal constitucional sólida de toda la Nación que evite la multiplicidad de impuestos e impida que la misma fuente sea gravada por los distintos niveles de gobierno. Lo anterior se logrará buscando la uniformidad en materia de impuestos, la clarificación de competencias exclusivas en materia contributiva tanto de la Federación como de las Entidades Federativas, pues no bastan los Convenios de Coordinación Fiscal, en donde parece que los Estados federados renuncian a su potestad tributaria, lo cual pugna contra el pacto federal en donde las Entidades Federativas participan de ingresos pero no por vía de competencia constitucional para el cobro de impuesto, sino a través de participaciones establecidas en un sistema de Coordinación Fiscal que no se origina en la Constitución General de la República, sino en una concertación administrativa que se lleva a cabo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Estados.

En esas condiciones la única solución viable consiste en la elaboración de una enmienda constitucional que defina y delimite tajantemente las materias tributarias que respectivamente deben integrar las áreas competencias de la Federación y de las Entidades Federativas, con el objeto de evitar la concurrencia fiscal y evitar así la doble y la múltiple tributación en perjuicio del contribuyente y del sector productivo, ya que si no se afectaría en su patrimonio a la sociedad, se desalienta el comercio y por lo tanto no hay crecimiento propio en los Estados.

Igualmente debe incorporarse a la Constitución Mexicana el Sistema de Coordinación Fiscal Nacional, para que sus términos sean claros y precisos, y no se dé el hecho anticonstitucional de que los Estados tengan que convenir o pactar la recepción de la recaudación federal participable. Es mejor que la participación federal esté establecida constitucionalmente para que no se presente el avasallamiento federal en contra de las Entidades Federativas, para que no se llegue al extremo de que sólo existan tributos federales y las entidades sobrevivan de sus participaciones.

Resumiendo como factores negativos en el problema de la doble tributación los siguientes:

- i. Es injusta para el contribuyentes porque lo obliga a sacrificar sus ingresos más allá de sus posibilidades económicas, de tal manera que ello puede conducirlo a la quiebra, al endeudamiento, o a su descapitalización en la industria, el comercio, prestación de servicios o por percibir cualquier otro ingreso, utilidad o ganancia.
- ii. Es inconstitucional, porque indiscutiblemente viola las máximas de proporcionalidad y equidad, en el primer supuesto se obliga al causante



a tributar más allá de su capacidad contributiva, y en el segundo supuesto, queda en desventaja frente a los que solamente soportan un tributo por sus ingresos, utilidades o ganancias, no respetándose la generalidad o igualdad en las obligaciones tributarias.

- iii. Es antieconómica tanto para el fisco como para los contribuyentes, en el primer caso se ahuyenta a las actividades productivas de la población a tal grado que muchas empresas pueden declararse en quiebra, o cambiar de país o de entidad buscando mejores oportunidades en la industria, en el comercio o en la prestación de servicios que no tengan fuertes cargas impositivas, que estén exentas de ellas o simplemente que no sufran la doble tributación, fenómeno que le resta ingresos a los estados que lo padecen. Y en el segundo caso de ser antieconómico para los particulares porque propicia su ruina y el empobrecimiento por las actividades que queden sujetas a la doble tributación.
- iv. Conduce a la evasión fiscal, toda vez que en esas condiciones los contribuyentes tratan de declarar ingresos menores a los percibidos, no registrarse o empadronarse ante el fisco por temor de sufrir una doble tributación, no llevar registros contables, ni expedir notas de venta o factura, para que de esta forma las autoridades fiscales no conozcan a ciencia cierta sobre sus utilidades y ganancias.
- v. Es símbolo de un sistema constitucional impreciso, desordenado e incongruente para el ejercicio de la potestad tributaria federal, estatal y municipal, lo que por conveniencia política y jurídica debe corregirse para hacer realidad la justicia contributiva en bien de las finanzas públicas.

En esas condiciones, estimo que la doble tributación pugna con el espíritu mismo sustentado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, al pretender exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía, al no permitir una sana y correcta distribución de los ingresos entre los tres sujetos activos de los tributos y al propiciar situaciones de desigualdad entre contribuyentes colocados en idénticas circunstancias o hipótesis normativas. Con ello quiero decir que la doble tributación rompe con cualquier principio de justicia y por ello, debe ser considerada como inconstitucional.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Décima segunda Edición, Editorial Themis, México, 1997, 380 págs.

BURGOA, Ignacio, "Derecho Constitucional Mexicano", Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 1991, 1048 págs.

BIELSA, Rafael, "Derecho Administrativo", Sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1980, 813 págs.

DE LA GARZA, Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Vigésima sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 996 págs.

DE PINA Vara Rafael, "Diccionario de Derecho", Vigésima Edición, Editorial Porrúa, México, 1994, 525 págs.

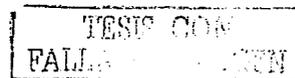
FAYA BISECA, Francisco, "El Federalismo Mexicano", Editorial Porrúa, 1998, 458 págs.

FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, Jurisprudencia en Materia Fiscal, Editorial Jus, México, 1999, 326 págs.

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Vigésima quinta Edición, Editorial Porrúa, México, 1994, 519 págs.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", Cuadragésimotercera Edición, Editorial Porrúa, México, 1992, 444 págs.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1998, 309 págs.



MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 1976, 370 págs.

SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, "Derecho Fiscal Mexicano", Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 593 págs.

SANCHEZ LEÓN, Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano", Novena Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994, 649 págs.

SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Fiscal 1, Segunda Edición, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. de C. V., México, 1998, 431 págs.

SERRA ROJAS, Andrés, "Derecho Administrativo", Decima octava Edición, Editorial Porrúa, México, 1977, 900 págs.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 132 Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 2002.

Prontuario Fiscal Correlacionado 2000, 38ava. Edición, Editorial Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. De C. V., México, 2002.

Ley de Coordinación Fiscal.

