

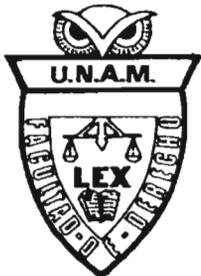


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"ASPECTOS A TOMAR EN CUENTA PARA UNA
REFORMA FISCAL INTEGRAL EN MEXICO".

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A ,
IGNACIO AGUIRRE CRUZ



ASESOR: MTRO. ORLANDO MONTELONGO VALENCIA

CIUDAD UNIVERSITARIA, D. F.

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.





UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
 FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
 FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 11 marzo de 2004.

Se autoriza a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.
 IGNACIO AGUIRRE
 11- MARZO-2004

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
 DIRECTOR GENERAL DE LA
 ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
 Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **AGUIRRE CRUZ IGNACIO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"ASPECTOS A TOMAR EN CUENTA PARA UNA REFORMA FISCAL INTEGRAL EN MÉXICO"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 Director.



[Firma manuscrita]

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES
 FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO DE
 DERECHO FISCAL

A MI ALMA MATER (UNAM)

Por la oportunidad de prepararme
y poder servir a México.

AL MTRO. ORLANDO MONTELONGO VALENCIA

Por sus consejos y guía que
hicieron posible esta tesis

A MI FAMILIA

Por su apoyo en todos sentidos

MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS

Por sus consejos y compañerismo

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La inquietud que me ha movido para la realización de la presente tesis es haber concluido mis estudios para obtener el grado de Contador Público. Asimismo en los últimos tiempos hemos escuchado en el ambiente político, sobre el tema de las Reformas Estructurales que el Estado Mexicano requiere para Poder seguir funcionando adecuadamente.

Los gobernados hemos escuchado que una de esas Reformas es la que tiene que ver con el aspecto tributario. En la actualidad existe mucho desempleo, inequidad e injusticia social, en consecuencia se puede advertir un ambiente poco propicio para la ampliación de la recaudación fiscal.

Algunas de las medidas que se proponen en la presente tesis, tienen que ver con la responsabilidad del Poder ejecutivo y del Poder legislativo principalmente, en materia tributaria, mínimas que se deben tomar en cuenta para una reforma fiscal de fondo, en beneficio del Estado, y principalmente de su población, tendiente a mejorar la calidad de vida de las personas y disminuir las desigualdades sociales.

INDICE

CAPITULO 1. CONCEPTOS GENERALES.

1.1	Concepto de derecho fiscal	1
1.2	Concepto de impuesto	4
1.3	¿Que se debe entender por relación tributaria?	10
1.3.1	Sujetos de la relación tributaria	13
1.3.1.1	Sujeto pasivo	13
1.3.1.2	Sujeto activo	19
1.3.1.3	Sujetos responsables solidarios	21

CAPITULO 2. LAS GARANTÍAS EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1.	Concepto de garantías individuales	32
2.2.	Concepto de derechos humanos y la diferencia de ambos términos	33
2.3.	Garantías individuales en materia tributaria	35
2.3.1	Garantía de audiencia	36
2.3.2	Garantía de legalidad	41
2.3.3	Garantía de seguridad jurídica	42
2.4	Principios de las contribuciones que se contienen en la fracción IV del artículo 31 constitucional	45
2.4.1	Principio de legalidad tributaria	47
2.4.2	Principio de equidad tributaria	53
2.4.3	Principio de proporcionalidad tributaria	58

2.4.4	El ingreso fiscal se debe destinar al gasto publico	63
2.4.5	Deben cubrir únicamente el Presupuesto de Egresos	64

CAPITULO 3. LAS FUNCIONES DEL PODER LEGISLATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1	Competencia Legislativa Federal en materia tributaria	68
3.1.1	La creación del Presupuesto de Egresos de la Federación	76
3.1.2	La creación de la Ley de Ingresos de la Federación	82
3.2	Competencia legislativa local en materia tributaria	86
3.2.1	La creación del Presupuesto de Egresos y Ley de Ingresos Local	90
3.3	La reconducción presupuestal, como una solución a la falta de acuerdo parlamentario para la aprobación del Presupuesto de Egresos y la ley de Ingresos	93
3.4	¿A quién corresponde la revisión de la cuenta publica?	95

CAPITULO 4. PROPUESTA DE REFORMA FISCAL SUSTANTIVA

4.1	La distribución equitativa de las recaudaciones entre el Gobierno Federal, Estatal y Municipal	101
4.2	El Federalismo como eje de la reforma hacendaría en México	105
4.3	La disminución del monto de algunos impuestos. Casos del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado	113
4.4	La conmutación de penas entratándose de delitos fiscales. Prisión	

versus sanción pecuniaria y trabajos en beneficio de la comunidad	119
4.5 Régimen de sanciones ejemplares para los funcionarios que desvíen recursos públicos	127
Conclusiones	133
Bibliografía	140

INTRODUCCIÓN

En el capítulo primero serán abordados conceptos fundamentales del derecho fiscal con íntima relación y gran importancia para el desarrollo de toda la obra, entre los que se encuentran: el concepto de derecho fiscal, el concepto de impuesto, lo que se debe entender por relación tributaria, por sujeto pasivo y sujeto activo.

Toda vez que el respeto de las garantías individuales consignadas en la Constitución Política a favor de los gobernados son un límite para el ejercicio de la autoridad por parte de los servidores públicos, se resalta la importancia de las garantías que en materia tributaria se han consagrado, y que son de observancia general, empezando por quienes integran el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo. Las garantías a que se hará referencia son: la de audiencia, de legalidad y de seguridad jurídica. Asimismo, han sido consignados una serie de principios que deben seguir las contribuciones, siendo éstos los siguientes: de legalidad tributaria, equidad, proporcionalidad, que el ingreso se debe destinar al gasto público, y solo deben cubrir el Presupuesto de Egresos.

En el capítulo tercero se abordará el tema de la competencia legislativa en materia tributaria, y dado nuestro régimen Federal, tienen injerencia tanto el Congreso General de la República como los Congresos Estatales. Se recalca que constitucionalmente no se ha diseñado un sistema competencial claro y preciso, mucho menos didáctico que confunde y conflictúa a quienes son conocedores de la materia, y por ende a las autoridades y al mismo contribuyente, quien encuentra

en nuestra Norma Fundamental un andamiaje muy difícil de escalar para tener pleno conocimiento de las contribuciones a su cargo. La labor investigativa no se detiene en ese aspecto, sino que también se resalta que los órganos del Poder Legislativo no solo son para crear la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, sino que a su cargo está también la revisión de la cuenta pública, proponiéndose una serie de reformas pertinentes para el mejor funcionamiento de tales órganos en la materia que nos ocupa, fundamentalmente para la inclusión expresa de la reconducción presupuestal, para el caso de desacuerdo parlamentario en la aprobación del Presupuesto de Egresos y/o la Ley de Ingresos.

En el capítulo cuarto se propone la reconstrucción de nuestro Federalismo fiscal en donde se realce el papel primario que juega el Municipio y los Estados en el desarrollo del país, por lo que se propone una distribución más equitativa del ingreso entre el Municipio, las Entidades Federativas y el gobierno Federal. Además se propone la disminución en la tasa de algunos impuestos principales (al Valor Agregado y Sobre la Renta) y el aumento de la base de contribuyentes, para cuyo logro es necesaria la reeducación de los contribuyentes y ponderar el papel que tiene el sujeto pasivo para el buen funcionamiento del Estado.

Se propone entre otras medidas, terminar con la represión tributaria, evitando una política penal-fiscal en la que se pretenda obtener el cobro del tributo mediante la amenaza de cárcel, o en todo caso conmutar la pena privativa de la libertad por una medida de carácter netamente económica o laboral. Y Finalmente establecer un régimen ejemplar de sanciones para aquellos servidores públicos que desvían

el destino de los recursos públicos, terminando con la negociación política de los castigos que a ellos corresponde, por la lesión tan grave que causan al patrimonio nacional, en detrimento de la confianza de los contribuyentes.

CAPITULO 1. CONCEPTOS GENERALES.

1.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL

De manera acertada, Adolfo Arrijo Vizcaino advierte que es evidente que el Estado requiere de sustento económico a fin de poder llevar satisfactoriamente las actividades de su competencia. Por lógica, tales recursos deben provenir del propio gobernado, quienes son los directamente beneficiados con las obras y servicios que el Estado desarrolla y realiza.¹

En este mismo sentido se ha manifestado el maestro Andrés Serra Rojas para quien las actividades públicas son servicios que no deben faltar en sociedad alguna tales como: la justicia, la defensa nacional, la seguridad pública, los transportes, la educación, las actividades económicas entre otras.²

El crecimiento de las actividades del Estado es un fenómeno que caracteriza el tiempo que hoy vivimos, a pesar de la evidente privatización que ha tenido el Estado mexicano en los últimos tres sexenios, tratando de adelgazar su infraestructura en actividades en donde si puede hacer participe a la iniciativa privada, tal como acontece con el servicio público de transporte, a fin de canalizar sus esfuerzos en las actividades en los que se considera no debe intervenir la iniciativa privada por ser prioritaria para el país, como es la producción de energéticos. Para su financiamiento, el Estado cuenta con medios externos de

¹ ARRIJO VIZCAINO, Adolfo. *Derecho fiscal*. 5ª edición. Editorial Themis. México; 1989. P. 3

² SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho administrativo*. 6ª edición. Porrúa. México; 1974. P. 78.

captación de recursos, entre los que se encuentran los empréstitos y las emisiones de bonos de deuda pública; sin embargo el mecanismo más lógico a seguir, es lograr el incremento de captación interna, lo que se traduce en un aumento de las contribuciones que los ciudadanos estamos obligados a pagar al Estado.³

Dada la complejidad y especialidad que se requiere en el estudio, análisis y ejecución de las relaciones derivadas del manejo de recursos públicos, los políticos y académicos han visto la necesidad de dar surgimiento a una nueva disciplina del derecho, a la que denominaremos de ahora en adelante como "Derecho Fiscal".

En torno a la génesis del derecho fiscal, Arturo de la Cueva expone que ésta rama del derecho emana del derecho administrativo, y éste último del derecho constitucional, que dentro de la dicotomía clásica del derecho pertenece al derecho público.⁴

Para estar en mejor posibilidad de distinguir el contenido específico del derecho fiscal⁵ se hace imprescindible diferenciarlo de otras denominaciones, tales como el derecho financiero y el derecho tributario, con base a las consideraciones de

³ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Op. Cit.* P.8

⁴CUEVA, Arturo de la, *Derecho fiscal*. Porrúa. México; 1999. Pp. 48 y 49.

⁵ Esta palabra encuentra su origen etimológico en el vocablo *fiscum*, voz latina que significa bolsa o cesto. Se vincula con esta disciplina por el singular sistema de recaudación impositiva que se practicaba en la antigua roma. Reacuérdesse que la organización familiar y social tenía un sustento en la figura del Pater familias, quien entre otras obligaciones debía llevar una especie de libro diario, en el que debía anotar los egresos e ingresos familiares cotidianos. Este documento servía de base para calcular la carga impositiva de este.

autores como Giuliani Fonrouge quien sostiene que "el derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera en sus diferentes aspectos: órganos que la ejerzan, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina".⁶

Para Mario Pugliese "el derecho financiero 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 que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los Poderes y los órganos del Estado, entre los contribuyentes y el Estado y entre los mismos contribuyentes, que derivan de la aplicación de esas normas".⁷

Arturo de la Cueva ejemplifica con el concepto de Ernesto Flores Zavala⁸ que se deben diferenciar el derecho financiero y el derecho tributario o fiscal, toda vez que el primero se debe considerar como un todo, mientras que el derecho fiscal o tributario es tan sólo una parte que se ocupa de regular la captación de los ingresos impositivos, como el derecho presupuestario, que se encarga del gasto público.

⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero.*, 3ª edición. Ediciones De palma. Vol. 1. Argentina; 1982. P. 26.

⁷ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero.*, Porrúa, México: 1976. P. 154.

⁸ "El derecho financiero público o derecho fiscal, es una rama del derecho administrativo que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público" FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas.*, 13ª edición. Porrúa, México: 1971. P. 10.

Entonces pues, una manera de llamar al derecho fiscal es mediante el calificativo de "tributario", tal y como lo hacen autores de la talla de Manuel Andreozzi y Sergio de la Garza, quienes definen ésta rama del derecho de la siguiente forma: Para el primero de los nombrados "es la rama del derecho público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos".⁹

Para el otro autor el derecho tributario "es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales; a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento; a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y las acciones impuestas por su violación".¹⁰

1.2 CONCEPTO DE IMPUESTO

Tal y como lo afirma Emilio Margain Manautou de las cuatro figuras tributarias, el impuesto constituye la principal fuente de ingresos para países como el nuestro, y por tanto la especie del tributo que más ha sido estudiada.¹¹

⁹ ANDREOZZI, Manuel, *Derecho tributario argentino*. tipográfica argentina. Argentina; 1951. P. 39.

¹⁰ DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho financiero mexicano*. 5a edición. Porrúa. México; 1973. P.21

¹¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario...* 2ª edición. Universidad autónoma de san Luis Potosí. México; 1969. P. 72.

En la codificación fiscal se han establecido diversas especies de contribuciones, entre las que figura el impuesto y que se definen de la siguiente forma:

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

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

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o."

Sin que sea nuestro propósito principal en la presente obra el estudio exhaustivo de la doctrina que se ha escrito en torno al impuesto, es importante que al menos se citen algunos conceptos del mismo.

Para el autor Argentino Rafael Bielsa el impuesto "es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos".¹²

Para Carlos Giuliani "los impuestos son las prestaciones en dinero o especie exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles"¹³

El maestro Burgoa señala que la contribución impositiva implica para el gobernado la obligación de transmitir al Estado determinados montos, usualmente en dinero, con la única finalidad de cubrir el gasto publico. Por ello dicha obligación se traduce en un dar. Por ello, define al impuesto "como el medio normal que unilateralmente, es decir, por un acto de autoridad, emplea el Estado para obligar coactivamente al gobernado a cumplir una obligación pecuniaria que tiene como finalidad el sostenimiento económico de la entidad estatal misma y el

¹² Autor citado por Margain Manautou, Emilio Pp. 74 y 75.

¹³ GULIANI FONROUGE, Carlos M, *Op. Cit.* P. 263.

funcionamiento de los servicios públicos a cargo de ella, de sus dependencias y organismos".¹⁴

En la opinión de Arturo de la Cueva "el impuesto es el gravamen fiscal establecido por la ley al que se encuentran obligados los sujetos de derecho ubicados en la correspondiente circunstancia generadora del crédito fiscal."¹⁵

Para Arnulfo Sánchez Miranda, impuesto "es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos en dinero en especie (casi siempre es dinero), que establece el Estado con fundamento en una ley a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto publico".¹⁶

Es importante que se diga que la obligación contributiva encuentra su fundamento constitucional en la fracción IV del artículo 31, que a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos: (...) IV. Contribuir para los gastos publico, 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".

¹⁴ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Diccionario de derecho Constitucional garantías y amparo*. 6ª edición. Porrúa. México, 2000. P. 103.

¹⁵ CUEVA, Arturo de la, *Op. Cit.* P. 148.

¹⁶ SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo. *Aplicación practica del derecho fiscal. Introducción al derecho fiscal*. Línea universitaria. México; 2002. P. 61 y 62.

Como ya se ha señalado esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado mexicano de los recursos que implica el sostenimiento de los servicios públicos y satisfacer las necesidades sociales.¹⁷

Una característica más inherente al impuesto es la falta de correlatividad al pago hecho por el contribuyente, toda vez que su cumplimiento no otorga al causante un derecho a exigir a cargo del Estado una contraprestación específica.¹⁸

Para finalizar con el presente punto, tan solo habrá de mencionarse una de las tantas clasificaciones de que puede ser objeto el impuesto, al dividirse en directos e indirectos. Los primeros son los que no son susceptibles de trasladarse, y que por tanto, inciden directamente en el patrimonio de los contribuyentes, ya que dicha imposibilidad implica que no se pueda cobrar a otras personas sin que se pueda recupera su monto, entre los que figura el Impuesto Sobre la Renta (ISR). Los segundos son lo que si pueden ser trasladados, de tal suerte que no inciden en el patrimonio del contribuyente (sujeto pasivo), sino en el de otras personas, de quienes recupera dicho monto. En esta subclasificación se puede citar el Impuesto al Valor Agregado (IVA).¹⁹

¹⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Op. Cit.* P. 76.

¹⁸ CUEVA, Arturo de la. *Op. Cit.* P. 149.

¹⁹ SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo. *Op. Cit.* Pp. 62 y 63.

1.3 ¿QUÉ SE DEBE ENTENDER POR RELACIÓN TRIBUTARIA?

Adolfo Arrijo Vizcaino busca dentro de la historia la justificación de la relación tributaria, encontrando precisamente en la vida sedentaria el surgimiento de la vida humana de la necesidad de proveer y satisfacer una serie de requerimientos básicos. Bajo esa nueva modalidad de vida social, sus miembros decidieron asignar al poder público la tarea de satisfacer las necesidades colectivas de sus miembros.

En un principio, tales necesidades se reducían a la justicia, defensa nacional, policía, transportes y educación. Sin embargo, con el desarrollo de la técnica, sumado al crecimiento demográfico, las tareas estatales se han incrementado progresivamente. Con el paso del tiempo las que fueron sencillas funciones de construcción de calles y plazas han evolucionado al grado de ser necesaria la construcción de medios de comunicación terrestre, marítima, fluvial y aérea; de transformación masiva de cosas y personas, educación, servicios médicos, suministro de energía eléctrica, agua potable y alcantarillado, regulación de la banca y crédito e instituciones financieras y análogas.

El incremento de tantas obligaciones a cargo del Estado trajo como consecuencia ineludible la obligación de proporcionarle los recursos suficientes para su sostenimiento.

En la fuente histórica se justifica la existencia de la relación jurídico tributaria en el paso de la vida nómada a la sedentaria, ya que a fin de poder dotar a los

governados de la facilidad para que dediquen sus esfuerzos a cualquier actividad productiva, el núcleo social se obligó a sacrificar parte de sus ganancias para que el gobierno pudiese sufragar todas las necesidades de carácter colectivo.²⁰

La relación jurídico tributaria también encuentra su justificación en la doctrina. Entre las que destaca la teoría de la relación sujeción, sostenida por los tratadistas alemanes de derecho público quienes la justifican por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro del Estado. La potestad de exigir el pago de prestaciones económicas que cubran el gasto público surge del sometimiento de éstos a la soberanía estatal. Para estos autores, la obligación de contribuir al gasto público no depende de las ventajas que su aportación implica. En síntesis basta que una persona tenga la calidad de gobernado para que se le obligue a contribuir al gasto público, sin que tenga relevancia que su sacrificio económico le aporte beneficio alguno. Para Arrijo Vizcaino, esta teoría es inadmisibles, por ser un signo inequívoco de regímenes autoritarios, debido a que determinadas aportaciones económicas se pueden prestar fácilmente a que se cometan abusos por parte de la autoridad, por lo que su existencia sólo se explica y justifica en función de los servicios públicos y demás actividades de misma naturaleza que el Estado esta obligado a prestar.

La teoría del beneficio equivalente es sostenida por la escuela anglosajona del derecho público y de la economía política. Encuentra entre sus principales

²⁰ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. *Op. Cit.* Pp.8 y 9.

defensores a Hugo Dalton y Simon Kuznets, quienes afirman que el tributo tiene como propósito costear los servicios públicos que presta el Estado, por lo que dichos servicios deben representar para el gobernado un equivalente a sus aportaciones erogadas.

Como toda teoría, es susceptible de críticas, y sobre esta la principal que se sostiene es que el Estado no sólo presta servicios públicos, sino que también realiza actividades de interés social que deben ser cubiertas mediante el pago del tributo. A pesar de dicha crítica Arrijo Vizcaino cree que esta teoría justifica adecuadamente la relación jurídico tributaria; en virtud de ir en contra de toda lógica que el Estado exigiera permanentemente a sus súbditos el pago de contribuciones sin que estos pudiesen exigir nada a cambio.

Este autor prueba su inclinación hacia la segunda de las teorías citadas en el hecho de que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad a diferencia de los que ocurre en países en donde los servicios públicos y otras prestaciones sociales son deficientes; por lo que puede afirmarse que ningún súbdito accedería al pago de contribuciones para el sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, provocando evasión fiscal.²¹

²¹ *Ibidem*. Pp. 9 a 11.

Arturo de la Cueva advierte que algunos doctrinarios confunden la relación jurídico tributaria con la obligación tributaria por lo que es procedente determinar sus diferencias. Para este autor, la relación jurídico tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, derivando derechos y obligaciones para ambos, ya que también la autoridad tiene deberes de ésta naturaleza e inclusive se puede comprender a terceras personas, considerándose que la materia sobre la que versan tales obligaciones normalmente tiene el carácter de administrativo. Por el contrario, la obligación tributaria se refiere a la prestación económica que implica su carga y que se constriñe al pago del tributo. Aunque en el fondo ambas son obligaciones tributarias, se deben diferenciar por el objeto material de la prestación.²²

1.3.1 SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

1.3.1.1 SUJETO PASIVO

Por todos es sabido que el sujeto pasivo, conforme a la teoría general de derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación, por encontrarse en la hipótesis prevista de la norma jurídica.

En materia tributaria se puede encontrar la realización del hecho generador, la cual crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas por lo que queda expedito el derecho del Estado para ejercitar la acción o acciones correspondientes. Se puede dar el supuesto en

²² CUEVA, Arturo de la. *Op. Cit.* Pp. 73 y 74.

que la contribución no sea enterada por el obligado, sino por una tercera persona quien de alguna forma tiene relación con el sujeto del impuesto, sin que esto signifique que la presencia de este sujeto excluya al otro, ya que esta circunstancia no produce la liberación del adeudo.

Con base a lo dispuesto por el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, transcrito líneas arriba, el sujeto pasivo puede revestir la calidad de persona física o moral, quienes están comprometidas por ley al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber caído en cualquiera de las hipótesis que la ley dispone.²³

Para Adolfo Arrijo Vizcaino, por sujeto pasivo de la obligación tributaria ha de entenderse "a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa".²⁴

Respecto a las personas físicas, señala que pueden revestir el carácter de sujeto pasivo con tan sólo contar con capacidad de goce, lo que amplía enormemente el abanico de posibilidades para incrementar el número de contribuyentes, ya que los menores de edad y los incapaces se encuentran comprendidos, aunque los actos jurídicos hacia el exterior deban llevarse a cabo a través de sus representantes legales.

²³ DELGADILLO GUTIRREZ; Luis Humberto. *Principios de derecho tributario*. 3ª edición. editorial limusa. México; 1998. Pp. 118 y 119.

²⁴ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. *Op. Cit.* P. 135.

Por lo que hace a las personas morales, éstas debieran estar constituidas conforme a las leyes del país en que tengan establecido su domicilio social.

Una nota que tiene especial importancia para nuestro régimen federal, es que una persona física o moral es susceptible de adquirir el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho productor del tributo, sin que para esto tenga relevancia en domicilio en que se encuentre. Cabe señalar que la residencia tan sólo sirve para delimitar la esfera competencial tributaria de las entidades federativas que componen la República Mexicana y el Distrito Federal, lo cual no afecta de forma alguna el tributo que tiene el carácter Federal, toda vez que el hecho generador del tributo se puede dar en cualquier entidad federativa, lo que por ejemplo no ocurre con el predial.

Con relación a la residencia, y tomando en consideración lo que sobre el particular expresa a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, habrá de señalarse en base a su artículo 1º, lo siguiente:

“Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.- Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.”

Arrijo Vizcaino, hace el señalamiento de que tan sólo basta con que una persona, ya sea física o moral, obtenga un ingreso cuya fuente sea la riqueza mexicana o en el extranjero, si en este último caso tuviera su domicilio en territorio nacional, con lo que automáticamente adquiere el carácter de sujeto pasivo respecto al pago del Impuesto Sobre la Renta.²⁵

Para Sergio de la Garza, el domicilio del sujeto pasivo es de vital importancia, en virtud de que dicho dato permite a la autoridad fiscal el cumplimiento de las obligaciones a cargo de este, así como para determinar la competencia de la autoridad respectiva.²⁶

²⁵ *Ibidem*. P. 136.

²⁶ DE LA GARZA, Sergio F. *Op. Cit.* P. 537.

De lo anterior, se desprende que el domicilio sirve para dos cuestiones fundamentales a saber: la localización de sujeto pasivo de la relación tributaria y fija la esfera competencial de las autoridades administrativas y fiscales en esta materia.

Así pues, el domicilio de las personas físicas y morales para los efectos fiscales ha quedado establecido en base a las reglas contenidas en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

"Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a). Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b). Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c). En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

- a). Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b). Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18."

De manera acertada, el legislador ha considerado el domicilio fiscal como aquel en que se realizan las actividades lucrativas que dan origen al pago de las contribuciones, lo cual implica en beneficio de los particulares que sufran innecesarios actos de molestia en sus domicilios particulares, en la opinión de Adolfo Arrijo Vizcaino.²⁷

²⁷ ARRIJO VIZCAINO, Adolfo. *Op. Cit.* P. 137.

Mario Pugliese, clasifica al sujeto pasivo de la siguiente forma: Por deuda propia, por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria, sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, sujeto pasivo con deuda ajena con responsabilidad sustituta y sujeto pasivo con deuda ajena con responsabilidad objetiva.²⁸

Utilizando una terminología menos compleja y confusa, el autor Dino Jarach clasifica al sujeto pasivo de la siguiente forma:

- Contribuyente u obligado directo
- Obligado solidario
- Obligado subsidiario o por sustitución
- Obligado por garantía.²⁹

1.3.1.2 SUJETO ACTIVO

Con fundamento en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, y atendiendo al Federalismo Mexicano, reviste el carácter del sujeto activo de la relación tributaria, la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, existiendo diferencia de fondo entre las tres esferas competenciales, toda vez que los dos primeros gozan de plena potestad tributaria; es decir, legislativa y ejecutiva, mientras que el Municipio sólo puede administrar su propia hacienda, misma que se compone por las contribuciones que le señalan las

²⁸ Autores citados por: *Ibidem*. Pp. 137 y 138.

²⁹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.* P. 276.

Legislaturas Locales, atento a lo dispuesto a la fracción II del artículo 115 constitucional y el artículo 122 base primera fracción V, inciso b.

Se debe recordar que el sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos que dispongan las leyes. A diferencia de lo que ocurre en el derecho privado, y en materia tributaria más que una facultad, constituye una obligación de carácter irrenunciable. Esta afirmación se basa en las siguientes premisas fundamentales: la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo:

Con relación a la primera premisa, nuestro máximo tribunal ha sostenido que el cobro del crédito tributario es de interés público, ya que toda legislación que reviste este carácter, regula la obtención de los recursos económicos que hacen falta para el sostenimiento de las actividades estatales, motivo por el cual la administración no puede renunciar a este derecho, lo que atentaría al mismo tiempo contra el principio de equidad en la aplicación de la ley.

La segunda premisa, se basa en el principio de que la autoridad sólo puede realizar aquéllos actos que la constitución y la ley le permiten, por lo que al no estar autorizada para omitir el cobro de ciertas contribuciones, no puede renunciar a esta facultad-obligación, con el riesgo de quebrantar el orden constitucional y legal impuesto.

Entre los sujetos activos figuran obviamente el Estado y los que tiene personalidad jurídica distinta a este como lo son los organismos fiscales autónomos, ya que a pesar de contar con ciertas características que los particularizan, tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, ya sea por si mismo o a través de las oficinas de hacienda.

Bajo este orden de ideas, el acreedor es el ente o institución que se encarga de recaudar ingresos, motivados por el cumplimiento de obligaciones tributarias, como lo son los adeudos de seguridad social, derechos de caminos y puentes federales de ingresos, derechos de aeropuerto etc.

Por lo expuesto, ha de concluirse que el sujeto activo de la relación tributaria es la Federación, la Entidad Federativa, el Distrito Federal y el Municipio, además de los organismos fiscales autónomos que gozan de personalidad jurídica propia y distinta a la del Estado.³⁰

1.3.1.3 SUJETOS RESPONSABLES SOLIDARIOS

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno, el obligado solidario es "la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a

³⁰ DELGADILLO GUTIRREZ; Luis Humberto. *Op. Cit.* Pp. 117 y 118.

elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo”.³¹

En principio, se puede hablar de un obligado dentro de la relación tributaria, por estar directamente obligado al pago del tributo; sin embargo, en múltiples ocasiones dicha obligación se comparte con otras personas, a la que se le suele denominar “retenedor”.

Así mismo, puede haber pluralidad de obligados directos, pero que obligan solidariamente a otro sujeto, como en el caso de las asociaciones profesionales o en las sucesiones, los notarios y los patrones.

La existencia de los obligados solidarios propicia, desde el punto de vista de Arturo de la Cueva, cierto grado de injusticia que se produce en la práctica entre quienes se consideran causantes cautivos y aquellos que se consideran libres, ya que éstos últimos tienen una gran posibilidad de omitir impuestos a diferencia de lo que ocurre con los primeros, a pesar de los mecanismos legales que se han implementado para que ésta situación no continúe ocurriendo.

En torno a la responsabilidad jurídico-económica del obligado solidario, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación dispone en su fracción III que se obliga

³¹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Op. Cit.* P. 139.

solidariamente al pago del tributo a quien debió retenerla y no lo hizo, o habiéndose efectuado no la enteró al fisco.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlos provee de los fondos suficientes para que se verifique la retención en moneda nacional.³²

Por su parte, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación contempla un abanico muy amplio de obligados solidarios, al darles tal calidad a las siguientes personas:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.

³² CUEVA, Arturo de la. *Op. Cit.* Pp. 99 a 101.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas

en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (DEROGADA, D.O. 31 DE DICIEMBRE DE 1999)

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios."

Es tan amplio el catálogo de obligados solidarios que contempla el numeral transcrito, que si nos detuviéramos al estudio minucioso de cada uno de ellos, podrían salir varias tesis del mismo precepto, por lo que tan solo me limitaré a continuar con una exposición de corte general aplicable a todos ellos.

Para Humberto Delgadillo Gutiérrez, en base al catálogo transcrito se pueden diferenciar, a grandes rasgos cuatro tipos de responsabilidades, que denomina de la siguiente manera:

Responsabilidad solidaria por retención o recaudación.- Como aquellas personas obligadas por ley a la retención de la parte correspondiente de la contribución cuando hacen algún pago al obligado principal del impuesto, entre quienes se puede citar a los patrones al retener el impuesto respectivo a su plantilla de trabajadores.

Responsabilidad solidaria por representación.- En ésta situación se encuentran quienes representan al contribuyente que no reside en el país, de liquidadores o síndicos de sociedades que se encuentran en quiebra o en suspensión de país,

por lo que el obligado solidario debe realizar los pagos provisionales por cuenta del contribuyente.

Responsabilidad objetiva.- Tiene lugar cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones, por lo que el nuevo adquirente resulta ser el nuevo obligado (sustitución), tal es el caso de la enajenación de un bien inmueble.

Responsabilidad voluntaria.- Tal y como su nombre lo indica, tiene lugar por la libre manifestación del voluntad del particular, sin que antes de ello hubiera una obligación de por medio.³³

Por otro lado, Arturo de la Cueva señala que el mecanismo del obligado sustituto, a quien se debe diferenciar del solidario, se utiliza por el Estado ante la dificultad o imposibilidad de gravar a varias personas, en lugar de una sola.³⁴

En sentido similar se ha expresado Sergio de la Garza quien considera que el legislador recurre a la sustitución, con el objeto de gravar a una sola persona en vez de varias, así como por la conveniencia de recaudar el tributo en la fuente del mismo antes de que se llegue a dispersar.³⁵

³³DELGADILLO GUTIRREZ, Luis Humberto. *Op. Cit.* Pp. 120 y 121.

³⁴CUEVA, Arturo de la. *Op. Cit.* P. 102.

³⁵DE LA GARZA, Sergio F. *Op. Cit.* P. 448.

Por lo expuesto, Arturo de la Cueva sostiene que debiera aplicarse un criterio distinto al subjetivo, para distinguir fácilmente entre la figura del obligado solidario y el sustituto, ya que precisamente el último de los citados sustituye al obligado principal de la carga tributaria.³⁶

Es importante que se diga que una nota diferencial entre ambas figuras (la solidaridad y la sustitución) es que en la primera, en el supuesto de pago se libera a los dos de la responsabilidad, mientras que en la sustitución puede o no haber solidaridad. A manera de ejemplo, y para mejor diferenciar ambas figuras, dentro de una compraventa de bien inmueble sobre el que pese algún gravamen fiscal, el obligado sustituto es el adquirente del inmueble, mientras que el obligado solidario es el notario que se encargó de la formalización de la operación, quien está obligado a recaudar el impuesto que se debe por la transmisión y enterarlo al fisco.

³⁶CUEVA, Arturo de la. *Op. Cit.* P. 102.

CAPITULO 2. LAS GARANTÍAS EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1. CONCEPTO DE GARANTÍAS INDIVIDUALES.

Para el Jurista mexicano Ignacio Burgoa Orihuela, en el significado de garantía individual caben los siguientes elementos a saber:

1. relación jurídica de supra a subordinación entre el gobernado en su calidad de sujeto activo y las autoridades estatales como sujetos pasivos.
2. derecho público subjetivo emanada de dicha relación, a favor del gobernado.
3. la obligación del Estado y sus autoridades de respetar los derechos del gobernado a si como vigilar su respeto.
4. previsión y regulación de la Constitución Política³⁷.

En un sentido similar a la anterior, para Víctor Martínez Bullé- Goyri "Las garantías individuales son aquellas destinadas a proteger los derechos fundamentales, que por supuesto tienen el carácter de constitucional en tanto son parte integrante del texto de la Constitución".³⁸

Con una connotación distinta, y con una visión meramente procesal, el doctor Héctor Fix Zamudio concibe a las garantías individuales como "los medios jurídicos, predominantemente de carácter procesal, que están dirigidos a la

³⁷BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Op. Cit.* Pp. 181 y 182.

³⁸MARTINEZ BULLE- GOYRI, Victor M. *Las garantías individuales en la constitución de 1917*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México; 1992. P. 3

reintegración del orden constitucional cuando el mismo ha sido desconocido o violado por los órganos del poder".³⁹

En la opinión de Saúl Lara Espinoza "Las garantías individuales son el reconocimiento y proclamación de diversos derechos consignados y protegidos bajo ciertas reglas y principios jurídicos a favor del gobernado por la Constitución, leyes y tratados internacionales que sólo pueden ser restringidos o suspendidos por las autoridades competentes, en aquellos casos y con las condiciones que el orden jurídico establece." ⁴⁰

En la opinión de Marta Elba Izquierdo Muciño, las garantías individuales tienen dos características fundamentales: la unilateralidad e irrenunciabilidad⁴¹. Sobre la primera característica habrá de decirse que tiene lugar cuando las garantías individuales están a cargo del poder público, pero son irrenunciables en virtud de que dicho poder no puede pasar por alto los derechos consustanciales al hombre con reconocimiento constitucional, tomando en consideración que el mismo Estado ha sido creado artificialmente por los miembros de la colectividad dotándolo de poder a éste a través de sus autoridades con la única finalidad de mantener el orden, y vigilar el respeto de los derechos que tienen todos sus miembros, mas nunca para que este cometa arbitrariedades y pase por encima de

³⁹ FIX ZAMUDIO, Héctor. *La constitución y su defensa*. UNAM. México; 1984. P. 17.

⁴⁰ LARA ESPINOZA, Saúl. *Las garantías constitucionales en materia penal*. 2ª edición., Porrúa. México; 1999. Pp. 12 y 13.

⁴¹ IZQUIERDO MUCIÑO, Marta Elba. *Garantías individuales*. Oxford y University Press. México; 2001. Pp. 18 y 19.

los derechos fundamentales que han sido reconocidos en la norma fundamental dentro del territorio mexicano.

2.2. CONCEPTO DE DERECHOS HUMANOS Y LA DIFERENCIA DE AMBOS TÉRMINOS

Los derechos del hombre son potestades inseparables y consustanciales a la persona humana como ser racional, sin que para ello importe la situación en que se encuentre frente al poder estatal.

En la opinión de Ignacio Burgoa, los derechos del hombre en su calidad de derechos naturales, sólo pueden revestir el carácter de garantía individual, al momento en que se reconocen por el orden constitucional de un Estado tornándose en derechos públicos subjetivos.⁴²

La diferenciación a que nos estamos refiriendo en el presente punto tan sólo tiene importancia didáctica, ya que como profesionales del derecho que somos debemos hablar con propiedad y utilizar los términos jurídicos a través de los cuales se expresan ideas específicas unívocas, ya que la ambigüedad en el lenguaje provoca confusión tanto en el jurista y mucho más en quien carece de conocimientos técnicos de la materia.

⁴²BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Op. Cit.* Pp. 181 y 182.

Desde mi punto de vista, los derechos humanos constituyen una abstracción, es decir, una declaración social en torno a una serie de derechos inherentes a la naturaleza humana, pero que no necesariamente encuentran resguardo constitucional o legal, a diferencia de las garantías individuales que forman parte de estos derechos humanos o del hombre, y que a diferencia de ellos si han sido adoptados por las normas fundamentales de los Estados así como de su legislación secundaria, en donde para su protección se prevén mecanismos constitucionales procesales a efecto de garantizar a todo gobernado su respeto por parte de las autoridades estatales. En el caso de México contamos con el juicio de amparo, y a partir de las reformas constitucionales de diciembre de 1994 contamos con la controversia constitucional y la acción de inconstitucionalidad, que van más allá de la protección de las garantías individuales.

2.3. GARANTÍAS INDIVIDUALES EN MATERIA TRIBUTARIA

La facultad impositiva en México, se ejerce tanto por la Federación como las entidades de la República y el Distrito Federal a través del Congreso de la Unión y las Legislaturas Locales. Cabe señalar que dicha facultad es absoluta, y que por tanto encuentra sus límites en la norma fundamental. Estos límites en algunos casos revisten el carácter de garantía individual, constituyendo tan solo una parte de las limitaciones que tiene el Estado en relación de supra a subordinación que tiene frente al gobernado.⁴³

⁴³PEREZ BECERRIL, Alonso. *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*. Porrúa, México; 2001. P. 76.

2.3.1 GARANTÍA DE AUDIENCIA

La garantía de audiencia es una de las más importantes que contempla nuestro régimen jurídico, ya que implica el mecanismo de defensa con que cuenta el gobernado, frente a los actos del poder público que lesionan su esfera jurídica.⁴⁴

Esta garantía se encuentra prevista por el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el que a la letra dice:

"Nadie podrá 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".

En La opinión de Carlos Cruz Morales, el derecho a defenderse habrá de ser entendido en su significado lato; es decir, que no sólo contempla los medios de defensa previstos por ley, ya que en este supuesto, el derecho consistiría en la aplicación de la ley en los términos en que se encontrara, aunque inculcara algunas formas de defensa. Lo que en realidad quiere decirse con la disposición transcrita, es que previo al acto de despojo se permita al gobernado utilizar todos los mecanismos de defensa que puedan destruir sus efectos, de tal suerte que

⁴⁴BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Op. Cit.* P. 53.

cualquier acto que obstruya la defensa legal de sus intereses, implica una violación a dicha garantía.⁴⁵

En la opinión de Ramón Reyes Vera para que se pueda hablar de una verdadera garantía de audiencia en materia tributaria, se debe tomar en cuenta que sólo puede existir, si en el Poder Legislativo se representa a todos los contribuyentes, ya que en su seno, se discuten, analizan y aprueban las leyes que conforman el régimen contributivo estatal, en donde se acepta la presión fiscal que implica ese sistema y contribuyen a los fines del plan económico. Afirma que la falta de representatividad de los contribuyentes en la composición orgánica de los congresos, niega la garantía de audiencia en materia fiscal en el país de que se trate.⁴⁶

Personalmente no coincido con la opinión de este jurista en virtud de que la garantía a que hace referencia en el párrafo anterior es la de legalidad, y no la audiencia.

AUDIENCIA, ALCANCE DE LA GARANTIA DE.

En los casos en que los actos reclamados impliquen privación de derechos, existe la obligación por parte de las autoridades responsables de dar oportunidad al agraviado para que exponga todo cuanto considere conveniente en defensa de sus intereses; obligación que resulta inexcusable aun cuando la ley que rige el acto reclamado no establezca tal garantía, toda vez que el artículo 14 de la Constitución Federal impone a todas las autoridades tal obligación y, consecuentemente, su inobservancia dejaría a su arbitrio decir acerca de los intereses de los particulares, con violación de la garantía establecida por el invocado precepto constitucional.

⁴⁵CRUZ MORALES, Carlos A. *Los artículos 14 y 16 constitucionales*. Porrúa. México; 1977. P. 15.

⁴⁶REYES VERA, Ramón.- *Revista Lex*, órgano de difusión y análisis de la generación 1985-1988 de la división de estudios de postgrado de la Facultad de derecho de la UNAM, año 1, No. 1, México 15 de mayo de 1990. P. 31.

Amparo en revisión 3364/49. Joaquín Velázquez Pineda y coagraviados. 11 de junio de 1949. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Nicéforo Guerrero.

Amparo en revisión 4722/70. Poblado de las Cruces (ahora Francisco I. Madero), Municipio de los Lagos de Moreno, Jalisco. 25 de febrero de 1971. 5 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Amparo en revisión 3372/73. Carmen Gómez de Mendoza. 14 de marzo de 1974. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Amparo en revisión 2422/73. Adolfo Cárdenas Guerra. 28 de marzo de 1974. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Amparo en revisión 2712/73. Ernesto Elías Cañedo. 18 de septiembre 1974. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Alberto Jiménez Castro.

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo VI, Primera Parte, tesis 82, pág. 54.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Informes. Epoca: Séptima Epoca. Informe 1974, Parte II. Tesis: Página: 25.

Tesis de Jurisprudencia.

AUDIENCIA, GARANTÍA DE. OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES.

La Suprema Corte ha resuelto que la garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos. Tal obligación constitucional se circunscribe a señalar el procedimiento aludido; pero no debe ampliarse el criterio hasta el extremo de que los órganos legislativos estén obligados a oír a los posibles afectados por una ley antes de que ésta se expida, ya que resulta imposible saber de antemano cuáles son todas aquellas personas que en concreto serán afectadas por la ley y, por otra parte, el proceso de formación de las leyes corresponde exclusivamente a órganos públicos.

Sexta Epoca, Primera Parte:

Volumen CXXXII, pág. 24. Amparo en revisión 1501/53. Leonardo Barrera Román y coags. 11 de junio de 1968. Unanimidad de 20 votos. Ponente: Ernesto Solís López.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volúmenes 97-102, pág. 42. Amparo en revisión 3708/75. José María Escobar Olivas. 5 de marzo de 1977. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Raúl Cuevas Mantecón.

Volúmenes 97-102, pág. 42. Amparo en revisión 6163/75. Juan Ramos Russell y otros. 15 de marzo de 1977. Unanimidad de 16 votos. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 103-108, pág. 84. Amparo en revisión 5847/76. Eduardo Roberto Cázares G. Cantón y otros. 22 de noviembre de 1977. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Raúl Cuevas Mantecón.

Volúmenes 157-162, pág. 237. Amparo en revisión 6408/76. María Fortes de Lamas y otro. 18 de marzo de 1980. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota:

Esta tesis también aparece en:

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 121-126, pág. 45. Amparo en revisión 2019/78. Máximo Jiménez García. 8 de mayo de 1979. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Mario G. Rebollo.

Volúmenes 157-162, pág. 237. Amparo en revisión 3957/76. Estacionamientos San Francisco, S. A. 18 de noviembre de 1980. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Atanasio González Martínez.

Volúmenes 157-162, pág. 237. Amparo en revisión 798/77. Ranver Compañía Mexicana de Estacionamientos, S. A. 17 de marzo de 1981. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Fernando Castellanos Tena.

Volúmenes 157-162, pág. 238. Amparo en revisión 3221/76. Estacionamientos Gante, S. de R. L. y C. V. 17 de marzo de 1981. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Atanasio González Martínez.

Volúmenes 157-162, pág. 70. Amparo en revisión 3386/76. Ranver Compañía Mexicana de Estacionamientos, S. A. 16 de febrero de 1982. Unanimidad de 20 votos.

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 9, pág. 29.

Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 19, pág. 41.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: Séptima Época. Volumen 157-162.

Primera Parte. Tesis: Página: 305. Tesis de Jurisprudencia.

AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.

Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

79

Séptima Época:

Amparo en revisión 5032/69. Fábrica de Aceites "La Rosa", S. A. 2 de mayo de 1973. Unanimidad de

diecisiete votos.

Amparo en revisión 250/58. Guadalupe Landa Escandón y coags. 3 de julio de 1973. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 6714/57. Ma. Teresa Chávez Campomanes y coags. 10 de julio de 1973. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 6194/57. Ana Shapiro de Zundevich. 9 de octubre de 1973. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 1229/59. José Martínez Moure. 6 de junio de 1974. Unanimidad de quince votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Época: Séptima Época. Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 79 Página: 93. Tesis de Jurisprudencia.

Con relación a la última jurisprudencia transcrita la autoridad fiscal determinará en base a ciertas reglas el monto de la contribución a pagar, no resultaba lógico y tampoco posible que se llamara a los contribuyentes para que éstos opinaran y objetaran su procedencia, ya que la Suprema Corte consideró que la determinación del impuesto tan sólo era competencia de las autoridades estatales, sin la intervención de los particulares, por lo que, no se viola la garantía de audiencia del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional.

Cabe señalar que en la actualidad la situación fiscal es distinta a la que regía en el momento en que se dio la jurisprudencia ya citada, toda vez que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo dispone:

"Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la

determinación, los contribuyentes les proporcionarán información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su acusación.”

Entonces, si los contribuyentes están obligados a determinar el monto de los impuestos, sobre todo los Federales, en la opinión de Alonso Pérez Becerril, no se puede entender dicha obligación sino es correlativa al derecho que tienen para ser escuchados, para saber el porqué y el cómo determinaron su monto.⁴⁷ Por ello, debe permitirse que los contribuyentes manifiesten y prueben ante la autoridad administrativa lo que a su derecho convenga, antes de la liquidación de diferencias en el pago de los impuestos, en donde se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento.

2.3.2 GARANTÍA DE LEGALIDAD

Respecto a la garantía de la legalidad en materia judicial no penal, señala el doctor Ignacio Burgoa⁴⁸ que encuentra su fundamento constitucional en el cuarto párrafo del artículo 14, en donde se dispone: “en los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales de derecho”.⁴⁹

⁴⁷ PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Op. Cit.* Pp. 89 y 90.

⁴⁸ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Op. Cit.* P. 195.

⁴⁹ Cabe señalar que su texto se remonta al artículo 20 del Código Civil de 1884, y que a su vez se remonta al mismo artículo del Código Civil de 1870, en el que se decía: “Cuando no se pueda decidir una controversia judicial ni por el texto ni por el sentido natural o espíritu de la ley deberá decidirse según los principios generales de derecho, tomando en consideración todas las circunstancias del caso”.

De aquí se desprende, como se verá mas adelante que la garantía de legalidad en materia tributaria no encuentra su fundamento constitucional en el párrafo transcrito, ya que de acuerdo a esta disposición se dice que todo acto de autoridad está condicionado a que la decisión se ciña a la letra de la ley aplicable en caso de que se trate, o se base en la interpretación jurídica de la misma.⁵⁰

En materia tributaria, como sólo es necesario decir por el momento la garantía de legalidad, consiste en que los impuestos deben establecerse por medio de leyes que se puede representar en el aforismo, que por analogía del derecho penal reza así: "*Nullum Tributum sine lege*".

Tal y como se desprende de los párrafos anteriores, no se puede hablar en singular sobre la garantía de legalidad, ya que son varias las garantías de esta índole que se contemplan en nuestro máximo ordenamiento.

2.3.3 GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA

En las relaciones que se dan entre gobernantes y gobernados, surgen actos de los primeros que afectan la esfera jurídica de los segundos; toda vez que el Estado al desplegar su actividad de imperio, necesariamente en coercitiva, afecta el ámbito jurídico de los gobernados. Es conveniente decir, que todo acto de autoridad tiene como finalidad imponerse a un sujeto por distintos motivos, y con ello afectar su derecho a la vida, la propiedad, la libertad, etc.

⁵⁰IZQUIERDO MUCIÑO, Marta Elba. *Op. Cit.* Pp. 80 a 83.

Dentro de un régimen jurídico esa afectación que tiene variadas consecuencias, debe obedecer a una serie de principios previos que se deben satisfacer, sin cuya observancia se afectaría de nulidad el acto de autoridad respectivo.

El conjunto de modalidades jurídicas a que se debe sujetar un acto de autoridad para que surtan todos los efectos jurídicos, es lo que constituyen las garantías de seguridad jurídica. Dicho en otras palabras, este conjunto de condiciones previas a que se debe sujetar la actividad estatal para generar una afectación válida de distinta índole en la esfera de gobernado son las garantías de seguridad jurídica.

En general, las garantías de seguridad jurídica que se contemplan en nuestra Norma Fundamental, como derechos públicos subjetivos individuales, que tiene el gobernado sobre el Estado, quien tiene la obligación de observarlos y acatarlos es de índole activa, ya que implica el cumplimiento de requisitos, condiciones y circunstancias que se exigen para que la afectación a la esfera jurídica del gobernado sea válida.⁵¹ Sobre el particular habrá de citarse la siguiente jurisprudencia:

SEGURIDAD JURIDICA, GARANTIA DE. LAS ORDENES VERBALES DE AUTORIDAD SON VIOLATORIAS EN SI MISMAS DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

El artículo 16 constitucional contiene una garantía de seguridad jurídica, que se traduce en la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento por escrito, pues solamente de esta manera puede observarse la fundamentación del acto de autoridad, por lo que cualquier mandamiento u orden verbal que originen una molestia en los bienes jurídicos, son contrarios a dicho precepto constitucional.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

XXI.1o. J/6

⁵¹BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Op. Cit.* Pp. 199 y 200.

Amparo en revisión 501/89. Juan Manuel Bernard Avila. 15 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Javier Pons Liceaga. Secretario: Esteban Alvarez Troncoso.

Amparo en revisión 253/92. Pedro Sereno Candelario. 1o de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Mena Méndez. Secretario: Alfonso Gazca Cossío.

Amparo en revisión 255/92. Constancio Suástegui Borja. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra.

Amparo en revisión 300/92. Felipe de la O. Serrano. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra.

Amparo en revisión 310/92. Elio Cosme López. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Epoca: Octava Epoca. Número 65, Mayo de 1993. Tesis: XXI.Io. J/6 Página: 61. Tesis de Jurisprudencia.

En materia tributaria, una garantía de seguridad jurídica que tiene el gobernado frente a las autoridades estatales es la que se contempla en el párrafo primero del artículo 16 de la Carta Magna en donde se ordena:

"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."

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION CONTENIDAS EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. NO NECESITAN REPETIRSE EN LA LEY SECUNDARIA (ARTICULO 151 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).

Un precepto no viola el artículo 16 constitucional por el hecho de no establecer que los actos de molestia deben constar en mandamiento escrito de autoridad competente y de que deben estar fundados y motivados. Estos requisitos están contenidos en el artículo 16 constitucional y no necesitan repetirse en la ley secundaria para que ésta sea constitucional. La conclusión anterior es lógica puesto que la circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de fundar y motivar su mandamiento de esos requisitos, en atención a que, en ausencia de norma específica contenida en la ley del

acto, se halla el mandato imperativo del artículo 16 de la Constitución Política, que protege dicha garantía, sin excepción, a favor de todos los gobernados. En estas condiciones, el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, que faculta a las autoridades hacendarias para emitir mandamientos de ejecución y requerimientos de pago en contra de los particulares, no resulta violatorio de la Constitución por el hecho de no reproducir los requisitos constitucionales de motivación y fundamentación.

145

Séptima Época:

Amparo en revisión 5044/84. Francisco Soto Ordaz. 14 de mayo de 1985. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 7103/84. Abarrotes Mercurio, S. A. 28 de mayo de 1985. Unanimidad de diecinueve votos.

Amparo en revisión 748/85. Italmod, S. A. 3 de julio de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4322/84. El Pichel, S. A. 20 de agosto de 1985. Unanimidad de diecinueve votos.

Amparo en revisión 8584/84. Restaurante el 77, S. A. 17 de septiembre de 1985. Unanimidad de quince votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Época: Séptima Época. Tomo I, Parte SCJN. Tesis. 145 Página: 148. Tesis de Jurisprudencia.

2.4 PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES QUE SE CONTIENEN EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL

Adolfo Arrijo Vizacaíno citando al argentino Rafael Bielsa sostiene que el derecho fiscal se encuentra integrado por un conjunto de normas jurídicas, y principios de derecho público que regula la actividad fiscal por parte del Estado.

En torno a las normas fiscales, éstas no siempre logran que exista un equilibrio entre el Estado y los gobernados, no limita tampoco la potestad soberana del Estado para hacer que el gobernado cumpla con una serie de obligaciones que si bien es cierto se pueden calificar de legales, no dejan de ser injustas y en ocasiones arbitrarias. Por ello, desde hace varios siglos los especialistas en la

materia han ideado una serie de máximas o principios que se basan en la equidad y la justicia, que siempre deben ser pilares del orden jurídico tributario. Esto significa que, para que el contenido de las normas jurídicas tributarias se puedan considerar correctas, su contenido debió ser inspirado y fundado en esta serie de máximas o principios, que constituyen una garantía sin la cual de forma automática se podrá caer en el abuso, y en la arbitrariedad conduciendo un Estado democrático de derecho al despotismo y a la dictadura.⁵²

Entre los más ilustres tratadistas sobre la materia, habrá de citarse necesariamente el nombre de Adam Smith, cuyas ideas son tomadas en cuenta aún por el jurista contemporáneo para la creación de leyes fiscales, pues de no hacerlo, podría tener vigencia un ordenamiento inequitativo y arbitrario. Los principios a los que alude tan distinguido pensador son los siguientes: justicia, certidumbre, comodidad y economía.⁵³

No se desarrollaran las ideas expuestas por este autor, dado que si bien es cierto, él es el parte aguas doctrinario entre los regímenes absolutistas y arbitrarios en materia tributaria, tal y como lo señala Emilio Margain Manautou los referidos principios han sido complementados con otros por la doctrina⁵⁴, y de los cuales considero los más importantes son: legalidad, equidad, y proporcionalidad; el

⁵²ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Op. Cit.* Pp. 159 y 160.

⁵³SMITH, Adam. *La riqueza de las naciones*. FCE, México, 1978.

⁵⁴MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.* Pp. 36 y 37.

ingreso fiscal se debe destinar al gasto público, deben cubrir únicamente el Presupuesto de Egresos.

Como bien señala Arrijo Vizcaino, el contenido de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Norma Fundamental, no escapan a las ideas de Adam Smith, cuando dispone: "Son obligaciones de los mexicanos: (...) IV. 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".

De su contenido se evidencia la influencia notable que en el Constituyente mexicano de 1916 y 1917 tienen las ideas de tan notable pensador.

2.4.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

El paso del gobierno autoritario, al de una República democrática trajo consigo el desarrollo y evolución del constitucionalismo moderno, que se caracteriza por el reconocimiento de las garantías individuales en las Normas Fundamentales.

Tomando en cuenta la supremacía constitucional, el principio de legalidad exige la existencia de un orden jurídico, en el que se consagren derechos fundamentales a favor de los gobernados, y con la obligación de las autoridades estatales a respetarlos en todo momento. Así pues, la Constitución Política, como ley suprema del Estado mexicano contiene el régimen competencial de todas las autoridades estatales. Todo ello se traduce en una barrera que evite el gobierno

despótico, y sobre lo que Lanz Duret escribe:

"Las ventajas de una Constitución estricta son evidentes, tanto porque hacen efectivo el principio de legalidad consignado expresamente en términos inequívocos, los derechos que reconocen y las garantías que ofrecen a los gobernados, preservándolos de la arbitrariedad y capricho de los funcionarios públicos."⁵⁵

Además, como afirma Germán Bidart Campos, la razón del principio de legalidad se encuentra en el hecho de que los gobernados obedecen y acatan las órdenes de las autoridades, porque éstos últimos se rigen por el derecho.⁵⁶

De lo expuesto, se puede advertir el vínculo lógico que tienen el principio de legalidad y el derecho tributario o fiscal, ya que las normas que componen nuestro régimen fiscal, así como cualquier norma ordinaria tiene su fuente principal en la Constitución, por lo que deben sujetarse a sus principios y disposiciones.⁵⁷

Señala Ernesto Flores Zavala que los impuestos deben establecerse en las leyes, atendiendo a su aspecto material y formal es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y abstractas que emanen del Poder Legislativo.

⁵⁵ LANZ DURET, Miguel. *Derecho constitucional mexicano.*, 5ª edición. Editorial continental. México; 1982. P. 7.

⁵⁶ BIDART CAMPOS, Germán. *Tratado elemental de derecho constitucional argentino.*, Argentina; 1985. P. 187.

⁵⁷ PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Op. Cit.* Pp. 112 y 113.

Por esta razón, cualquier acto administrativo que pretenda el cobro de contribuciones que no sea mediante el procedimiento legislativo, viola las garantías constitucionales del gobernado.

CONTRIBUCIONES, COBRO DE.

El cobro de contribuciones basado en acuerdos administrativos que no tienen el carácter de leyes y menos de leyes expedidas por la legislatura competente, constituye una violación de garantías.

419

Quinta Época:

Amparo en revisión 18/17. Baigts José. 23 de enero de 1918. Unanimidad de once votos.

Amparo en revisión 271/17. Allende Pablo. 4 de febrero de 1918. Unanimidad de diez votos.

Amparo en revisión 93/17. Sigarrosa Agustín. 8 de mayo de 1918. Unanimidad de once votos.

Tomo II, pág. 1360. Amparo en revisión. Escobar Tomás. 8 de mayo de 1918. Unanimidad de once votos.

Amparo en revisión 285/17. Compañía de Minerales y Metales, S. A. 18 de noviembre de 1918. Unanimidad de once votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Época: Quinta Época. Tomo III, Parte SCJN. Tesis: 419 Página: 308. Tesis de Jurisprudencia.

Atendiendo al principio de legalidad, la ley fiscal debe contener cuando menos, los siguientes elementos: sujeto activo, sujeto pasivo, objeto (hecho generador), unidad del impuesto, cuota, base, tarifa, forma y época de pago y excepciones.

Así mismo, la interpretación de la ley debe ser estricta, ya que debe contemplar de forma expresa las contribuciones y sus excepciones, por lo que el Estado sólo puede reclamar el pago de un impuesto cuando éste se encuentre previsto por la ley sin que quepa la analogía ni la mayoría de razón.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL.

Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.

2a./J. 111/2000

Amparo directo en revisión 635/99.-Inmobiliaria San Mateo 20, S.A. de C.V.-27 de octubre del año 2000.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo directo en revisión 2731/98.-Industrias Peñoles, S.A. de C.V.-27 de octubre del año 2000.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Secretaria: María Antonieta Torpey Cervantes.

Amparo directo en revisión 700/99.-Jumad, S.A. de C.V.-27 de octubre del año 2000.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: Armando Cortés Gelván.

Amparo directo en revisión 878/99.-Inmobiliaria Urbs, S.A. de C.V.-27 de octubre del año 2000.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-Secretario: José de Jesús Murrieta López.

Amparo directo en revisión 1274/99.-Acrohavre, S.A. de C.V.-27 de octubre del año 2000.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Secretaria: María Antonieta Torpey Cervantes.

Tesis de jurisprudencia 111/2000.-Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de noviembre del año dos mil.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca.

Tomo XII, Diciembre de 2000. Tesis: 2a./J. 111/2000 Página: 392. Tesis de Jurisprudencia.

Atinadamente, Pérez Becerril advierte que el principio de legalidad tributaria se desprende del contenido de varias disposiciones constitucionales, entre las que figuran: el artículo 14, cuando dispone:

"Nadie podrá 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."

De igual forma, en el numeral 16 manda:

"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 únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en éstos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. "

El artículo 31 en su fracción IV también consagra el principio de legalidad en su texto cuando dispone como obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos en las tres esferas competenciales de gobierno, en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Y finalmente, en la fracción VII del artículo 73 al otorgar al Congreso General de la República la facultad para imponer las contribuciones necesarias que cubran el Presupuesto (de Egresos).

Tomando en cuenta todos estos factores, se ha emitido jurisprudencia en que se establece el principio de legalidad de los impuestos.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles.

Séptima Época:

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Época: Séptima Época. Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 168 Página:

1 9. Tesis de Jurisprudencia.

2.4.2 PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

En su aspecto etimológico, la palabra equidad proviene de la voz latina "*aequitas*", que significa moderación, templanza, justicia natural, en oposición a la justicia legal.⁵⁸

Para pensadores de la talla de Luis Recasens Siches y Miguel Valdez Villareal, el vocablo "equidad" es multívoca. Para el primero de ellos equivale a justicia, y para el segundo, señala que la equidad dentro de los sistemas fiscales tiene cuatro connotaciones distintas, a saber:

1. La distribución equitativa de los recursos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público.

⁵⁸ Real Academia española, *Diccionario de la lengua.*, Tomo A-G. Editorial Espasa Calpe. España 1992. P. 315.

2. Se debe materializar al momento en que se formulan los impuestos por afectar el patrimonio de las personas y sus actividades; así mismo se debe observar cada impuesto en particular, de tal suerte que la carga fiscal total y parcialmente considerada sea justa.
3. La pareja aplicación de la ley, de tal suerte que no se deje de aplicar a quien se debe, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado.
4. La debida aplicación de los recursos que se hubiesen recaudado, al gasto público.⁵⁹

Para Hugo Carrasco Iriarte, la equidad es el lado jurídico de la norma, en donde se debe reunir las condiciones de abstracción y de generalidad propias de ésta.

Señala que entre los autores del derecho fiscal, no hay un criterio homogéneo de los que se debe entender por la equidad tributaria a que alude la fracción IV del artículo 31 constitucional, sin embargo, coinciden en que a través de la equidad se puede llegar a la justicia en materia tributaria.⁶⁰

Bajo la óptica de Charles M. Allan, la equidad se puede ver desde dos puntos de vista distintos: horizontal y vertical. La primera, supone tomar en cuenta la capacidad de pago del contribuyente, en tanto que la otra, supone que todos los contribuyentes soporten la misma carga fiscal.

⁵⁹ VALDÉS VILLAREAL, Miguel. *Estudios fiscales administrativos 1964-1981.*, SHCP. México; 1982. Pp. 50 a 52.

⁶⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho fiscal, segunda part.*, 2ª edición. Oxford University Press. México; 2002. P. 744.

En la opinión de Ramón Reyes Vera, se suele confundir en materia fiscal la generalidad y uniformidad de la norma con la equidad, pues éste valor no debe referirse a la abstracción de la norma jurídica, sino que en el terreno de los hechos realmente haya igualdad y justicia. No significa que se trate igual a los desiguales.⁶¹ En éste sentido se puede leer la jurisprudencia que a continuación se transcribe.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

P./J. 41/97

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

⁶¹ Cfr.- Autores citados por PÉREZ BECERRIL, Alonso, Op. Cit. Pp. 123 y 124.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Época: Novena Época. Tomo V, Junio de 1997. Tesis: P./J. 41/97 Página: 43. Tesis de Jurisprudencia.

Pérez Becerril advierte una relación muy estrecha entre el principio de equidad y el de legalidad, dado que las leyes deben establecer una regulación tributaria equitativa. Por ello no basta con que se cumpla con el requisito de legalidad para que las normas jurídicas tributarias en el sistema jurídico mexicano tengan validez, sino que requiere cumplir con el principio de equidad y proporcionalidad como se verá más adelante.

Pero además, el principio de equidad no sólo debe ser tomado en cuenta por el legislador al momento de crear las leyes tributarias, ya sean federales o locales, sino que el Poder Ejecutivo debe ser imparcial al aplicarlas, y el Poder Judicial debe interpretar la norma jurídica de forma equitativa en beneficio de los gobernados.⁶²

Sin embargo, no todos guardan el mismo criterio respecto a lo que se debe entender por equidad, y los límites de la misma, sobre todo cuando se trata del

⁶²*Ibidem.* P. 125.

otorgamiento de exenciones a determinado grupo de empresarios, a quienes se les otorga un privilegio del que no todos los contribuyentes gozamos.

Tales privilegios han sido formalizados a través de distintos instrumentos jurídicos, entre los cuales destacan: convenios o concesiones, creación de preceptos jurídicos fiscales inequitativos, en reglamentos expedidos por el titular del ejecutivo, en privilegios otorgados directamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de reglas generales o convenios particulares con los contribuyentes.

Lo cierto es que cualquiera que sea el medio jurídico que se instrumente que no atienda a criterios objetivos e imparciales a favor de un sector de contribuyentes, origina inequidad tributaria, lo que resulta injusto para el resto de los contribuyentes que estando en la misma situación legal no se le hacen extensivos dichos privilegios.

Pero la inequidad no solo se presenta cuando a un grupo de empresarios se les otorga un régimen tributario más favorable, sino cuando a cierto grupo de sujetos pasivos se les impone una serie de obligaciones que al resto de los contribuyentes no se sujeta. En éste caso en particular, los agraviados no se duelen de los beneficios injustos de que son objeto otros contribuyentes, sino que en su perjuicio

se les obligue al pago de alguna contribución que no se imponga al resto de los sujetos pasivos.⁶³

Finalmente, cabe señalar que dado que por la equidad todos entendemos cosas distintas, dependerá del criterio del legislador, de los funcionarios de hacienda y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales Colegiados de Circuito quienes decidirán sobre la inconstitucionalidad de las leyes tributarias y de los actos de la misma naturaleza emanados de los funcionarios Federales.

2.4.3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

En su aspecto etimológico el vocablo proporcionalidad proviene del latín "*proportio, proportionis*", que a su vez se descompone en el sustantivo "*portio*", proveniente de las palabras "*pars, partis*", que significan porción, parte, pedazo y de la preposición "pro", que significa delante de, a la vista.⁶⁴

En materia tributaria, autores de la talla Fritz Neumark, consideran que la proporcionalidad constituye un principio a través del cual se distribuyen las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago individual de los contribuyentes.⁶⁵

⁶³ PÉREZ DE ACHA Luis Manuel y REVILLA MARTÍNEZ, Eduardo. *Estudios tributarios.*, Instituto de Estudios Parlamentarios Eduardo Neñ. México; 2001. Pp. 85 a 106.

⁶⁴ Real Academia española, *Diccionario de la lengua.*, Tomo H-Z. Editorial Espasa-Calpe. España 1992. P. 823.

⁶⁵ NEUMARK, Fritz. *Principios de imposición.* traducción de José Zamit Ferrer. Instituto de estudios fiscales. España; 1974. P. 176.

En el sistema jurídico mexicano, nuestro poder judicial federal ha emitido jurisprudencia en la que se dice que la proporcionalidad en el pago de los impuestos, atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo, lo que implica que sea en proporción a sus ingresos y utilidades.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79

votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está conforme con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 80., 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

387

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos.

NOTA:

Informe 1969, pág. 45.

Instancia: Sala auxiliar. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Séptima Epoca. Tomo I, Parte HO. Tesis: 387

Es importante que se diga que las personas que tienen mayores ingresos tributen en forma cualitativamente superior a quienes tienen medianos o pocos ingresos. El cumplimiento de ese principio se lleva a través de la implementación de tarifas progresivas, ya que así se consigue que quienes obtengan mayores utilidades cubran un impuesto superior, estableciéndose una diferencia congruente entre los distintos niveles de ingresos. Dicho en otras palabras, la proporcionalidad se vincula con la capacidad económica de quienes contribuyen al gasto público, y que se graba de forma distinta de acuerdo a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto económico sea distinto no sólo en cantidad, sino que se refleje en el mayor o menor sacrificio, que se manifiesta cualitativamente en la disminución patrimonial del sujeto activo.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS.

En mérito de su debida función en la doctrina fiscal, habrá que contestar que lo arbitrario de una tarifa progresiva es que quede a juicio de la autoridad fiscal determinar la razón por la cual la escala impositiva deberá ser proporcionalmente establecida por la ley, en relación con las funciones que solventa el impuesto en la sociedad actual y que ha llegado a comprender, dentro del gasto público, las prestaciones de carácter social a cargo del Estado, registradas y contabilizadas en el Presupuesto de Egresos de una Nación. La cuota progresiva, como la contenida en los artículos 24, reformado, y 55 de la referida Ley de 1953, cumplen mejor la adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del deudor de éste, pues el punto de partida de toda progresión fiscal parte del principio de la capacidad contributiva del obligado, lo que motiva que el impuesto sea en proporción a esa capacidad contributiva y que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que ésta sólo opera con respecto a las personas que tienen igual situación económica. El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal, es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva real, si el tributo se decreta, por caso, en razón directa de la propiedad o posesión de un bien inmueble rural o urbano, fuente del impuesto predial.

388

Séptima Época:

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 17 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos.

NOTA:

Informe 1969, pág. 51.

Instancia: Sala auxiliar. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Séptima Epoca. Tomo I, Parte HO. Tesis: 388
Página: 361. Tesis de Jurisprudencia.

Sobre el particular, el doctor Ramón Reyes Vera, opina que pueden existir tarifas progresivas en leyes carentes de proporcionalidad, con lo que se deja de cubrir el requisito constitucional plasmado en la fracción IV del artículo 31. Afirma que la proporcionalidad, no debe entenderse referida sólo al ingreso del sujeto pasivo, a la generalidad y uniformidad de la ley, sino habrá de entenderse en función del gasto público que beneficie al sujeto pasivo.⁶⁶

Lo que en realidad dice el doctor es que la proporcionalidad también tiene que ver con el beneficio que obtiene el contribuyente a cambio del pago del impuesto, ya que puede ser proporcional con relación a su ingreso pero que dicho pago no se vea reflejado en obra pública o en servicios públicos que este necesita cotidianamente, por lo que no se podría considerar como proporcional.

Finalmente Alonso Pérez Becerril considera que la proporcionalidad de una contribución debe entenderse como el requisito previo que fija la norma

⁶⁶REYES VERA, Ramón.- *Op. Cit.* Pp. 452 a 454.

fundamental al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga además de la generalidad y abstracción, los siguientes elementos:

- Calidad, cantidad, destino y rendimiento de gasto público.
- La relación entre la contribución y el beneficio que se obtiene.
- Los elementos determinantes de la contribución y el gasto público.
- Que el uso que se haga de la contribución se haga de forma transparente, y ajeno de la corrupción y del despilfarro.⁶⁷

2.4.4 EL INGRESO FISCAL SE DEBE DESTINAR AL GASTO PUBLICO

Como ya ha sido señalado, los ingresos tributarios tienen como fin, costear los servicios públicos a cargo del Estado, por lo que tales servicios deben ser proporcionales a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico, injusto y tiránico que el Estado exigiera a los gobernados el pago de una serie de contribuciones sin dar nada a cambio. Por lo que reitero, que en aquéllos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos cumplen regularmente con sus aportaciones.

De acuerdo con estas ideas, el estado quedaría en un lugar sumamente lamentable si sus funcionarios distraen ingresos tributarios para fines distintos a la satisfacción de las necesidades colectivas.

⁶⁷PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Op. Cit.* P. 122.

La historia juzga, hace héroes y villanos, y se pueden advertir numerosos ejemplos en que los gobernantes distraen recursos públicos para satisfacer necesidades personales, a quienes se ha calificado de corruptos, deshonestos y arbitrarios, ganándose el repudio de la población.

El principio al que nos estamos refiriendo, impone a los funcionarios estatales una obligación que ha de cumplirse escrupulosamente, para que todo el ingreso tributario que se recaude y que integre el presupuesto nacional sea ampliamente divulgado ante la opinión pública, en virtud de que todo gobernado debe conocer detalladamente la forma en que se maneja el erario público, en caso contrario, los órganos estatales se colocarán al margen de la Constitución.⁶⁸

2.4.5 DEBEN CUBRIR ÚNICAMENTE EL PRESUPUESTO DE EGRESOS

Mientras se cubra el gasto público que se materializa en el Presupuesto de Egresos, de la Federación, de las Entidades Federativas, del Distrito Federal y de los Municipios, los ingresos tributarios en teoría cumplen con el fin constitucional para el cual han sido instituidos. En este sentido se puede encontrar jurisprudencia en la que se ha interpretado la imposibilidad de imponer tributos con fines extrafiscales, es decir, para destinar a fines distintos de los expresados en las partidas presupuestales contempladas en los respectivos Presupuestos de Egresos.

⁶⁸ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Op. Cit.* Pp. 185 y 186.

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

82

Quinta Epoca:

Amparo en revisión 3630/39. Arrigunaga Peón Manuel de. 28 de agosto de 1940. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 8402/40. Cabezut Alberto M. y coags. 11 de julio de 1941. Cinco votos.

Amparo en revisión 2006/41. Cabezut Alberto M. y coag. 25 de agosto de 1941. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 2754/42. Bolaños García Fulgencio. 10 de julio de 1942. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 6689/42. Mora Manuel F. 10 de febrero de 1943. Unanimidad de cuatro votos.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Quinta Epoca. Tomo III, Parte SCJN. Tesis: 82

Página: 58. Tesis de Jurisprudencia.

Así mismo no es inconstitucional que en una ley se prevea un destino específico para un determinado ingreso tributario, este es el caso que se cita en la siguiente tesis aislada que a la letra dice:

IMPUESTO, NO ES INCONSTITUCIONAL LA LEY QUE FIJA EL DESTINO DEL. (LEY SOBRE ESTACIONAMIENTO DE VEHICULOS Y CONSTRUCCIONES ESPECIALES DEL DISTRITO FEDERAL DE 30 DE DICIEMBRE DE 1953).

La Ley sobre Estacionamiento de Vehículos y Construcciones Especiales del Distrito Federal destinados a centros de reunión, de 30 de diciembre de 1953, no es inconstitucional por fijar en sus disposiciones el destino que se dará al impuesto. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, establece: "Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Es evidente que conforme a este precepto los impuestos se destinarán a cubrir los gastos públicos, pero no hay prohibición constitucional para que los mismos, y en la propia ley que los crea, se destinen a cubrir un gasto especial si éste es público y el Estado está obligado a prestar el servicio a la colectividad. La única prohibición que puede derivarse del precepto transcrito es que el impuesto se destine a fines distintos de los de cubrir el gasto público. En el caso de la Ley mencionada, el impuesto se destina por el Legislador, según lo expresa su artículo 1o. a la

construcción de locales para estacionamiento de vehículos que es un servicio público; y en consecuencia, no es violatorio de la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Amparo en revisión 4431/56. Sección de Técnicos y Manuales del Sindicato de Trabajadores de la Producción Cinematográfica de la República Mexicana. 16 de abril de 1970. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Manuel Yáñez Ruiz.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Epoca: Séptima Epoca. Volumen 16 Primera Parte. Tesis: Página: 29. Tesis Aislada.

Vistos a grosso modo los principios constitucionales de los impuestos, estamos en posibilidad de afirmar que cualquier política fiscal que se adopte para hacer una reforma sustantiva deberá observarlos, siendo los más difíciles de cumplir los de equidad y proporcionalidad, ya que son de interpretación subjetiva y serán aplicados de acuerdo al criterio del gobernante.

Seguro estoy que en la mesa de negociaciones, los partidos políticos que tienen un lugar importante en los congresos, debatirán lo que habrá de entenderse para los próximos años, sobre los principios de equidad y proporcionalidad, y perfeccionar los mecanismos jurídicos a través de los cuales se fiscalice el uso de recursos públicos, siendo los casos de la Auditoría Superior de la Federación, y las Contadurías Mayores de Hacienda dependientes del Congreso de la Unión así como las Legislaturas Locales respectivamente.

Sostengo enérgicamente, que para una reforma fiscal integral, los legisladores deben tomar en cuenta el cumplimiento de todas y cada una de las garantías que

en materia tributaria ha dispuesto el Constituyente en la Norma Fundamental, pues de no ser así, los contribuyentes seguirán buscando la forma de evitar el pago de sus impuestos.

CAPITULO 3. LAS FUNCIONES DEL PODER LEGISLATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1 COMPETENCIA LEGISLATIVA FEDERAL EN MATERIA TRIBUTARIA

La facultad para imponer contribuciones a favor del Congreso de la Unión encuentra su fundamento constitucional en la fracción VII del artículo 73, sobre la cual Valdés Villareal opina que dicha potestad se confiere en virtud de la soberanía, como un instrumento destinado a cuidar y fortalecer esta, frente a otros Estados y aún frente al los habitantes del mismo país. El autor también recuerda que la contribución en sí, constituye una aportación de bienes que los particulares proporcionan para la satisfacción de necesidades colectivas.

Además, agrega que la potestad es el poder jurídico de establecer contribuciones a través de la ley, así como aplicar tales ingresos para sufragar el gasto público.⁶⁹

Debido a que el Estado mexicano ha adoptado para su organización política el Federalismo, este se compone de Estados libres y soberanos en todo lo que concierne a su régimen interior. Por tal motivo se debe reconocer el poder tributario federal y el estatal, quienes no tienen una esfera competencial perfectamente delimitada, ya que la norma fundamental, tal y como se plasma en distintos preceptos. Señala algunas facultades en materia impositiva de forma exclusiva a la Federación y prohibiciones para los Estados, excavando hasta la

⁶⁹VALDÉS VILLAREAL, Miguel. *Op.Cit.* Pp. 34 y 35.

Hacienda Municipal. Sin embargo, fuera de los campos exclusivos de la Federación y de los Municipios, se hace presente el fenómeno de la doble concurrencia tributaria.

Sobre el particular Alfonso Cortina Gutiérrez indica que en aquellos países que han adoptado el régimen Federal, pero en los cuales existían entidades realmente autónomas y que por necesidades históricas han tenido que unirse a través de un Pacto Federal, tiene como consecuencia que dichas entidades se reserven el máximo de facultades ya que las detentaban antes de firmar su Pacto Federal. Por el contrario en Estados Federales que deben su régimen a la desintegración del poder central, se advierte que el máximo de facultades se reservan a la Federación y un mínimo a cada una de las Entidades Federativas. Por ello, nuestra realidad social, económica y política es distinta a la que se vive en los Estados Unidos de Norte América.⁷⁰

Nuestro régimen constitucional ha seguido el sistema en que atribuye al Estado Federal facultades expresas dejando a las Entidades Federativas las que no se hayan reservado expresamente a la Federación, tal y como lo dispone el artículo 124 de nuestra Norma Fundamental.

⁷⁰ Autor citado por CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho fiscal constitucional*. 4ª edición, Oxford y University Press. México; 2001. P. 251.

Tomando en cuenta el precepto constitucional aludido, en el artículo 117 impone una serie de restricciones a las Entidades Federativas en materia tributaria, cuyo contenido está plasmado en 5 fracciones a saber:

IV. Grabar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

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

VI. Grabar 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.⁷¹

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de 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.

⁷¹ En la historia del estado mexicano se ha librado una lucha constante en contra de la imposición de contribuciones que se han denominado "alcabalas y peaje", ya que en la opinión de Armando Porras y López, el impuesto que mayormente ha perjudicado al comercio y al consumidor fueron las alcabalas, cuya creación data de 1575, y que consistía en el pago sobre la venta o trueque de toda clase de mercancías. Durante el paso de los años, el porcentaje del impuesto se fue incrementando, pasando del 2% y llegando a un máximo del 8%, aunque se exceptuaron algunos productos indispensables para la subsistencia de las personas, tales como el maíz y productos de la tierra, tuvo vigencia durante casi un siglo. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. *Derecho fiscal mexicano*., Cárdenas editor y distribuidor. México; 1983. Pp. 99 y 100.

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

Así mismo, el artículo 118 dispone que las Entidades Federativas no pueden sin consentimiento del Congreso General de la República, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Tocante al municipio, los respectivos ayuntamientos tendrán facultades para aprobar las circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones, y organizarán la administración pública municipal.

Asimismo la fracción IV del artículo 115 constitucional dispone lo siguiente:

“IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

- a) Percibirán las contribuciones incluyendo tasas adicionales que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que este se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de estas contribuciones;

- b) Las participaciones Federales, que serán cubiertas por la federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados; y
- c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes Federales no limitaran la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Solo estarán exentos los bienes de dominio publico de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier titulo, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto publico.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas estatales a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y

construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos en base en sus ingresos disponibles.

Los recursos que integran la hacienda Municipal serán ejercidos en forma directa por lo ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen conforme a la ley;..."

Pérez Becerril llega a la conclusión, después del estudio de las disposiciones constitucionales en materia tributaria, que tratándose de la Federación su facultad es privativa y concurrente, las de las Entidades Federativas, únicamente concurrente, y las de los Municipios que se ejerce a través de los Estados, es igual privativa y concurrente. Así ha sido interpretado por nuestro máximo tribunal.⁷²

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a). Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b). Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c). Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).

⁷² PEREZ BECERRIL, Alonso. *Op. Cit.* P. 135.

Séptima Época:

Amparo en revisión 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas. 26 de junio de 1969. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1015/63. Angel Torrontegui Millán. 29 de julio de 1969. Unanimidad de veinte votos.

Amparo en revisión 1016/63. Hilario Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1005/63. Martha Arellano Sandoval. 14 de octubre de 1969. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 3721/80. Industrias IEM, S. A. de C. V. y otra. 17 de noviembre de 1981. Unanimidad de diecisiete votos.

NOTA:

En el mismo sentido se publicó una tesis en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1954, con el número 557, pág. 1024 y rubro: "IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE."

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Época: Séptima Época. Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 172 Página: 173. Tesis de Jurisprudencia.

El mismo autor advierte que el criterio transcrito se adoptó antes de la reforma constitucional al artículo 115, en donde se reserva la cuestión inmobiliaria a los Municipios, por lo que afirma que la ley del impuesto sobre la renta en su parte relativa a la obtención de ingresos bajo el concepto de enajenación y adquisición de inmuebles resulta inconstitucional.

Así mismo, la concurrencia fiscal provoca que se utilice la misma fuente impositiva por distintas esferas competenciales de gobierno, por lo que sus inconvenientes son evidentes; ya que para los contribuyentes supone una duplicidad de presión fiscal, con todo lo que ello implica, y visto desde el punto de vista de la nación como un todo, se produce una duplicación del costo de la administración tributaria;

además de que mermara la eficacia recaudatoria por la resistencia de los contribuyentes a la doble tributación.⁷³

Aunque parezca injusto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no considera inconstitucional la doble tributación, tal y como se desprende de la lectura de la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL.

Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal: sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en si mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.

109

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba Mendoza y coags. 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos.

Amparo en revisión 8481/50. Hoffman Pinther and Bosworth, S. A. y otro. 17 de junio de 1975. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 402/76. J. Jesús Castellanos Castellanos. 3 de enero de 1978. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5322/50. Siderúrgica de Monterrey, S. A. 6 de marzo de 1984. Unanimidad de dieciocho votos.

NOTA:

Tesis P./J.23/88, Gaceta número 8-9, pág. 5; Semanario Judicial de la Federación, tomo I, Primera Parte-I, pág. 139.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Séptima Epoca. Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 109 Página:

117. Tesis de Jurisprudencia.

⁷³*Ibidem*. P. 136.

Así pues, dentro de nuestro sistema federalista, aunada a la concurrencia en materia impositiva, dio origen al establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través del cual se distribuyen ingresos entre las distintas esferas de gobierno, delimitándose competencias en materia legislativa y administrativa, procurándose la colaboración administrativa entre ellos.

Pérez Becerril afirma que la solución que se da al problema de la concurrencia impositiva en el Estado mexicano no toma en cuenta las características de la contribución para atribuirlos a cualquiera de las tres esferas de gobierno, sino mas bien atiende a su aspecto cuantitativo, ya que se determina el porcentaje de los recursos fiscales que habrá de corresponder a casa uno de ellos.

Por esta razón, impuestos como el valor agregado y sobre la renta, únicamente los establece el Congreso General de la Republica en beneficio de la Federación, repartiendo una parte a los otros niveles de gobierno, atento a lo dispuesto por la Ley de Coordinación Fiscal.⁷⁴

3.1.1 LA CREACIÓN DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Con relación a la aprobación del Presupuesto de Egresos, Felipe Tena Ramírez señala que al implantar el bicamarismo en 1874, algunas de las facultades que

⁷⁴*Ibidem.* P. 137.

antes pertenecían a la Cámara única pasaron a la de Diputados, entre las que se encuentra, ésta alta función constitucional.⁷⁵

Por su parte, Emilio Rabasa crítica éste sistema, debido a que no considera apropiado que sea labor única de la cámara más apasionada, cuando se requiere reposo y estudio su aprobación.⁷⁶

Atendiendo a la idea de la coordinación entre Poderes, es importante destacar que en el procedimiento que se debe seguir desde la elaboración hasta la aprobación del Presupuesto de Egresos han de intervenir distintos órganos del Estado pertenecientes a los tres Poderes Federales, toda vez que el Ejecutivo Federal debe hacer llegar a la Cámara de Diputados el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, a más tardar el día 15 de noviembre y excepcionalmente el 15 de diciembre cuando el titular del ejecutivo inicie su encargo constitucional cada seis años, debiendo comparecer el Secretario de Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

Esta facultad a cargo del Poder Ejecutivo encuentra su antecedente más próximo en la Constitución de 1857. Cabe señalar que en el texto original correspondiente a la fracción IV del artículo 74 no se estableció quien sería el autor del proyecto; tal omisión dio origen a que se discutiera sobre el órgano competente para su

⁷⁵TENA RAMÍREZ, Felipe. *Derecho constitucional mexicano*. 33ª edición. Porrúa, México; 2000.

⁷⁶RABASA, Emilio. *La Constitución y la dictadura: estudio sobre la organización política de México*. 7ª edición. Porrúa, México, 1990.

elaboración. Sin embargo las dudas desaparecieron mediante la reforma constitucional realizada a tal precepto en el año de 1977, atribuyéndoselo al Presidente de la República.

A pesar de que formalmente se dice que el Poder Ejecutivo es quien debe elaborarlo, materialmente el proyecto de Presupuesto de Egresos esta encomendado al secretario de Hacienda y Crédito Público de conformidad a la fracción XV del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Con relación a la temporalidad del presupuesto, Giuliani Fonrouge señala que a partir del siglo XVII, la anualidad del presupuesto constituyo un principio fundamental de las finanzas. Esta circunstancia se atribuye a la influencia de las prácticas británicas, a través de las cuales se robustecía el control parlamentario del Ejecutivo tendiente a conocer, vigilar y limitar la acción del gobierno. En Francia se dieron argumentos de carácter económico, dado que el presupuesto anual resulto un medio eficaz en contra del despilfarro del antiguo régimen.⁷⁷

Respecto al tiempo de entrega del Proyecto de Presupuesto de Egresos cabe advertir, que antiguamente, cuando el Partido de Estado contaba con mayoría en la Cámara, y los secretarios de despacho pertenecían al mismo partido político difícilmente se hubiera dado al posibilidad de que no se aprobara a tiempo el

⁷⁷GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Op. Cit.* P. 150.

Presupuesto de Egresos del siguiente año; pero con el cambio en la situación política del país, en que voces de distintos partidos políticos se oyen en el Congreso, es fácil suponer que la falta de consenso podría generar un caos nacional, cuando el multicitado presupuesto no fuese aprobado en tiempo; motivo por el cual me atrevo a proponer una reforma constitucional en que se obligue al titular del Ejecutivo a la entrega del referido documento el día en que presenta su informe anual de labores y comparece ante el Congreso y de conformidad a lo dispuesto por el artículo 69 de la Carta Magna, es decir, a la apertura del primer periodo de sesiones ordinarias, siendo el día 1º de septiembre de cada año.

Sobre el particular el párrafo séptimo de la fracción VII de artículo 74 Constitucional prevé la posibilidad de ampliación del plazo para la presentación del proyecto de Presupuesto de Egresos mediante solicitud que envíe el Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara de Diputados o de la Comisión Permanente, compareciendo el secretario de despacho correspondiente con la finalidad de que argumente sus razones. Sin embargo, no se contempla ningún mecanismo constitucional que permita suplir la falta de consenso por parte de los Diputados respecto a la aprobación del Presupuesto de Egresos. Y es que, el citado documento tiene vigencia de un año, sin necesidad de que así se disponga expresamente, por lo que su obligatoriedad termina con el año para el que fue aprobado, sin importar que se haya o no admitido el del siguiente año.⁷⁸

⁷⁸ ARTEAGA NAVA, Elisur. *Tratado de derecho constitucional*. Oxford y University Press. México, 1999. P. 989.

Ahora bien, existe un criterio interpretativo en que se dice que no es necesario que se haya aprobado previamente la Ley de Ingresos antes del Presupuesto de Egresos, ya que atento a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, las contribuciones son para satisfacer el gasto público sin que se obligue a cumplir un orden determinado para su aprobación. _

No obstante la fracción IV del artículo 74 obliga a la Cámara de Diputados a discutir primeramente las contribuciones; por lo que aplicando una interpretación literal del precepto no se dice que deba aprobarse primeramente la Ley de Ingresos y luego el Presupuesto de Egresos de la Federación.

EGRESOS, PRESUPUESTO DE. NO ES INCONSTITUCIONAL UNA CONTRIBUCION PORQUE SE ESTABLEZCA ANTES DE QUE SE APRUEBE EL.

No es exacto que sólo proceda establecer una contribución cuando se haya aprobado el presupuesto de los gastos públicos a los cuales se destinará la recaudación, porque el requisito de que las contribuciones se destinen al gasto público previsto en el artículo 31 constitucional, fracción IV, no implica que el órgano legislativo expida, previamente a la creación del impuesto, el presupuesto de egresos respectivo, pues la Constitución únicamente exige que los tributos sean destinados al gasto público, no que se destinen a sufragar los gastos de un presupuesto aprobado antes del establecimiento del gravamen; por ello, se debe considerar que no se viola el requisito constitucional referido aunque se establezca un impuesto sin que aún se haya aprobado el presupuesto anual de egresos, ya que la contravención al mismo sólo se actualizaría si se demostrara que las cantidades recaudadas tienen previsto en la ley un destino diferente al de sufragar los gastos públicos.

P. LIV/95

Amparo en revisión 866/92. Multibanco Comermex, S.N.C. 8 de junio de 1995. Mayoría de siete votos.
Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Martín Ángel Rubio Padilla.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de agosto en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número LIV/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca. Tomo II,

Agosto de 1995. Tesis: P. LIV/95 Página: 70. Tesis Aislada.

El Poder Judicial también interviene para la elaboración del Presupuesto de Egresos, toda vez tratándose de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 14 fracción XV de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación dispone la obligación del presidente de nuestro máximo tribunal de formular anualmente el anteproyecto de presupuesto de Egresos de la Suprema Corte, y someterlo a la aprobación del Pleno, con relación a la fracción XVI del artículo 11 del mismo ordenamiento.

Cabe señalar, que es una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados (hablando del Congreso Federal), el examen, la discusión y la aprobación anual del Presupuesto de Egresos de la Federación; además se prevé que primeramente se deben discutir las contribuciones que a juicio de la Cámara deban decretarse para cubrir dicho presupuesto.

El Presupuesto de Egresos se compone de partidas, destinadas a rubros específicos, y cuyo monto habrá de destinarse exclusivamente para el fin propuesto en el documento, por lo que no podrá haber más partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, que serán empleadas por los Secretarios del Despacho mediante un acuerdo escrito del Presidente de la República.

Lo que desde mi punto de vista se debe ver como una garantía laboral a favor de los trabajadores al servicio del Estado, dispone el artículo 75 de la Constitución General de la República que "La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto

de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que está establecido por la ley; y en caso de que por cualquiera circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiera tenido fijada en el presupuesto anterior, o en la ley que estableció el empleo."

Iría en contra del postulado del Servicio Civil de Carrera y de la profesionalización de los servidores públicos, así como del derecho a la estabilidad en el empleo, que por una falla técnica de quienes tienen a su cargo la elaboración del Presupuesto de Egresos como de la Cámara de Diputados, que no se previera el sueldo de quienes prestan sus servicios en beneficio de la colectividad, y por ello, la Norma Fundamental prevé una reconducción presupuestal para el caso concreto que en la disposición transcrita se advierte.

Alfonso Cortina Gutiérrez cita un proverbio árabe, que se adecua perfectamente al tema que nos ocupa y que a la letra dice:

"Quien gasta menos de lo que gana procede sabiamente, quien gaste exactamente lo que recibe es un imprudente y quien se excede de su nivel de ingresos es un loco o un futuro defraudador".⁷⁹

⁷⁹ CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. *Curso de política de finanzas de México*. México. Pp. 263 y 264

3.1.2 LA CREACIÓN DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Bajo la concepción de Elisur Artega Nava, la Ley de Ingresos es "el documento de naturaleza legislativa, de vigencia anual, en el que se señalan los ingresos provenientes de los conceptos que el mismo identifica y por las cantidades que determina", más adelante agrega que "en virtud de la Ley de Ingresos, el Congreso de la Unión o las Legislaturas de los Estados determinan los conceptos y fijan los montos, de los cuales por la vía de impuestos, derechos aprovechamientos o productos, la Federación o los Estados obtendrán los ingresos necesarios para cubrir los presupuestos".⁸⁰

Para Hugo Carrasco Iriarte, la Ley de Ingresos es el "Catálogo de ingresos públicos, contributivos y no tributarios establecidos en la ley, cuantificándolos en porcentaje aproximado de lo que se estima percibir en un año por las autoridades hacendarias y que es aprobado, según sea el caso, por el Congreso de la Unión, la Asamblea Legislativa y las Legislaturas de los Estados."⁸¹

El catálogo a que se refiere Carrasco Iriarte se puede constituir según sea el caso por: impuestos, entre los que se cuenta el de la renta, valor agregado, producción y servicios, erogaciones y remuneración al trabajo, adquisición de inmuebles, tenencia y uso de vehículos, automóviles nuevos, servicios de interés público, comercio exterior, y otros; aportaciones de seguridad social; contribuciones de

⁸⁰ ARTEAGA NAVA, Elisur. *Op. Cit.* P. 992.

⁸¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionarios jurídicos temáticos. Derecho fiscal.* 2ª edición. Segunda parte, Vol. 3 L-Z. Oxford University Press. México; 2002. P. 563.

mejoras; derechos; aprovechamientos, que a su vez se conforma de un catálogo muy amplio de conceptos; ingresos derivados de financiamientos; etc.⁸²

Por la naturaleza que tiene la ley que se comenta, dado que a través de ella se priva a los particulares de parte de sus utilidades, debe ser aprobado por el Congreso, siguiendo el procedimiento ordinario que se sigue para la formación de cualquier ley, aunque se particulariza porque la iniciativa debe presentarse en la Cámara de Diputados, de conformidad al inciso h) del artículo 72 del a Norma Fundamental.

En la opinión de Gabino Fraga, pudiera ocurrir que al principiar el año fiscal, que el Congreso de la Unión no haya aprobado la Ley de Ingresos. Para cuyo caso, y dada la periodicidad de dicha ley, surge el problema relativo a la validez o no a la ampliación de la vigencia de los impuestos decretados en la legislación anterior. Nuestro sistema constitucional no ha permitido que en la practica se de este supuesto debido a que el periodo ordenado de sesiones concluya un día antes al año de la iniciación fiscal, de tal suerte que para esa fecha la Ley de Ingresos ya debió ser aprobada. Este mismo autor sostiene que la única solución que puede aceptarse de conformidad a los preceptos constitucionales es que no se cobre impuesto alguno conforme a la ley anterior.⁸³

⁸² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. Cit.* Pp. 35 y siguientes.

⁸³ autor citado por CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho fiscal Constitucional*. 4ª edición. *Op. Cit.* P. 356.

Desde mi punto de vista, tal conclusión no es admisible ni responsable ya que va en contra de la naturaleza misma del Estado la inexistencia del cobro de los tributos, en virtud de no haber mecanismo económico que sustituya el cobro de los impuestos que satisfacen el gasto público. Aceptar esta solución implica la aceptación de consecuencias funestas y la parálisis total del Estado. Ante esta circunstancia es preferible pensar en la ampliación de la vigencia de la Ley de Ingresos e incluso aceptándose que rija esta con el porcentaje al aumento del salario mínimo publicado para ese año o el Índice Nacional de Precios al Consumidor; o bien, ante la negativa de la mayor parte de los parlamentarios en aprobar las reformas propuestas por el titular del Ejecutivo o del partido político del gobierno, estos habrán de proponer en ese mismo momento otra alternativa para ser votada en la siguiente sesión en que se reúna el Congreso, evitando disidencias parasitarias e inútiles.

En otros países existe un mecanismo mediante el cual el Poder Legislativo otorga al Ejecutivo una autorización provisional, a efecto de seguir aplicando la Ley de Ingresos del año fiscal anterior.⁸⁴

Para *Raúl Rodríguez Lobato*, cada año el Poder Legislativo debiera decretar los impuestos necesarios que cubran el presupuesto de egresos del siguiente año y aprobar todas las leyes tributarias, sin embargo, como para el Congreso sería sumamente fatigoso que cada año se tuvieran que leer las mismas leyes que

⁸⁴ *Ibidem* P. 356.

aprobaron para el ejercicio que esta apunto de concluir, se ha acostumbrado que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos, se enumeren las contribuciones vigentes para el siguiente año.⁸⁵

CONTRIBUCIONES, NO EXISTE INCONVENIENTE CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETAR LAS (IMPUESTOS, DERECHOS O CONTRIBUCION ESPECIAL), QUE DEBA RECAUDARSE EN UN AÑO DETERMINADO AUN SIN ESTAR ENUMERADAS EN LA LEY DE INGRESOS DE ESE AÑO.

De acuerdo con nuestro sistema legal, anualmente debe el Congreso decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año fiscal siguiente (art. 65, fracción II, de la Constitución). La forma en que normalmente se decretan tales contribuciones es haciendo en la Ley de Ingresos respectiva una simple enumeración de las diversas exacciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas, ni formas de constitución del crédito fiscal y sólo estableciendo que las contribuciones enumeradas se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor. Sin embargo, esto no significa que el Congreso de la Unión tenga dos facultades distintas para expedir, por una parte las leyes específicas impositivas y, por otra, la Ley de Ingresos, sino que en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más que una facultad. Lo que sucede es que el Congreso se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación fiscal que ha regido en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado, pero si el Congreso considera necesario decretar otro gravamen para cubrir las necesidades previstas por el presupuesto de egresos no es indispensable que se prevea en la Ley de Ingresos, constitucionalmente hasta que esté en una ley expedida por el Congreso de la Unión, salvo los casos limitativamente señalados en el artículo 131 de la Carta Magna. Por ello no existe inconveniente constitucional para decretar una contribución que deba recaudarse en un año determinado aun sin estar enumerada en la Ley de Ingresos ya que la Constitución sólo se refiere a que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que señalan las leyes (en plural) por lo cual ello puede hacerse en uno o varios ordenamientos.

98

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 8993/83. Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S. A. de C. V. 19 de marzo de 1985. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 239/84. Triplay y Maderas del Norte, S. A. 26 de marzo de 1985. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 3524/84. Planta Pasteurizadora de Durango, S. A. de C. V. 26 de marzo de 1985. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 16 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Séptima Epoca. Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 98 Página: 108. Tesis de Jurisprudencia.

⁸⁵ Autor citado por *Loc. Cit.*

3.2 COMPETENCIA LEGISLATIVA LOCAL EN MATERIA TRIBUTARIA

Así como cualquier Congreso, la Asamblea Local de una Entidad Federativa tiene como función principal, la discusión y aprobación de las adiciones, modificaciones, derogaciones y creación de las leyes que habrán de regular la vida de los habitantes sujetos a su potestad, algunas de ellas de naturaleza tributaria. Sin embargo tienen una función de carácter político que sirve de contrapeso al poder que ejerce el Poder Ejecutivo local, por lo que posee algunos mecanismos de control sobre éste⁸⁶, y que se materializa en la aprobación de los Presupuestos de Egresos y la Ley de Ingresos, así como en la revisión de la cuenta pública, y la fiscalización de los recursos y el cumplimiento de los programas de gobierno para los cuales fueron destinados los dineros del pueblo.

Hay quien encuentra el fundamento constitucional en el artículo 40, que a la letra dice: "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, Federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental."

Por lo que el poder tributario se basa en el principio de soberanía y autonomía estatal. Asimismo, todas las materias que no sean potestad exclusiva de la Federación se entienden reservadas los Estados.⁸⁷

⁸⁶GÁMIZ PARRAL, Máximo. *Derecho constitucional y administrativo de las entidades federativas.*, UNAM. México; 2003. P. 304.

⁸⁷DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. Cit.* P. 51.

FACULTAD IMPOSITIVA DE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS.

El análisis de los artículos 117 y 118 de la Constitución persuade de que el pacto fundamental no optó por una delimitación de la competencia federal y las competencias locales, para establecer impuestos, sino que organizó un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes: 1o. Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso. 2o. Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, y 3o. Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

Amparo administrativo en revisión 310/53. Construcciones Alpha, S.A. y coags. 3 de junio de 1954.
Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Octavio Mendoza González. Relator: Franco Carreño.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Epoca: Quinta Epoca. Tomo CXX.

Tesis: Página: 890. Tesis Aislada.

Asimismo, en base al principio de soberanía estatal, la Constitución General de la República no solo enmarca las facultades de las instituciones políticas de las Entidades Federativas, sino que también les impone prohibiciones, que se contienen en los numerales 117, 118 y 119.

De la lectura que se haga de dichos artículos, Gámiz Parral desprende que les impide a las entidades federativas la celebración de convenios que les permita asumir una naturaleza distinta de la que les corresponde a un Estado Federal soberano.

Otras de las prohibiciones que se contienen tienen como finalidad evitar que se afecte la economía de la Federación.

Además, se debe tomar en consideración, algunas de las motivaciones que dieron origen al Sistema Federal encabezado por las colonias norteamericanas, quienes

a través de Pacto Federal unieron esfuerzos económicos a fin de lograr una verdadera independencia y soberanía.⁸⁸

Pero un sistema que en apariencia podría ser muy simple, si realmente solo se atendiera a la regla general que reza "Las facultades que no estén expresamente concedidas por ésta Constitución a los funcionarios Federales, se entienden reservadas a los Estados", no lo es cuando además existen facultades concurrentes, prohibiciones expresas a las Entidades Federativas y la existencia de facultades implícitas de las autoridades Federales que derivan de alguna de las facultades expresas contenidas en la Norma Fundamental, de conformidad a la fracción XXX del artículo 73.⁸⁹

FACULTADES IMPLÍCITAS Y EXPLÍCITAS. MULTAS.

En un sistema constitucional como el nuestro, de facultades específicamente otorgadas a las autoridades, de manera que sólo pueden hacer lo que la ley les permite, a diferencia del particular, que puede hacer todo lo que la ley no le prohíbe, se debe estimar que las autoridades, para actuar con competencia en términos del artículo 16 constitucional al causar perjuicios o molestias a los particulares, deben actuar con facultades legales que les hayan sido otorgadas en la Constitución o en alguna ley. Por una parte, si hay cierto tipo de facultades que se otorgan en forma genérica, de manera que las autoridades no pueden actuar fuera de los fines, objetivos y materia que se les señalan, pero que al mismo tiempo, por la naturaleza misma de la facultad otorgada, resulta imposible que la propia Constitución contenga todos los elementos y matices de la facultad otorgada, y en estos casos, se deben estimar constitucionalmente otorgadas todas las facultades implícitas en las expresamente otorgadas, entendiendo por implícitas aquellas facultades sin las cuales sería nugatorio, o estéril, o se vería sustancialmente mermada la facultad que expresamente se otorgó..."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1110/80. Doddoli Hermanos, S. de R. L. Io. de abril de 1981. Unanimidad de votos.
Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Epoca: Séptima Epoca. Volumen 145-150 Sexta Parte. Tesis: Página: 119. Tesis Aislada.

⁸⁸ GÁMIZ PARRAL, Máximo. *Op. Cit.* P. 293.

⁸⁹ QUIRÓZ ACOSTA, Enrique. *Lecciones de derecho constitucional I.*, Porrúa. México; 1999. Pp 216 a 218.

Para finalizar con ésta exposición considero necesario que atendiendo a los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad, los actores políticos se pongan de acuerdo en gravar determinadas actividades de los contribuyentes, sin que la concurrencia de la potestad de todos ellos provoque una merma importante en el patrimonio del gobernado a fin de que éste pague sus contribuciones completas y a tiempo.

3.2.1 CREACIÓN DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE EGRESOS LOCAL

La creación de la Ley de Ingresos debe ser labor de cualquiera que tenga facultades legislativas, tales como el Congreso de la Unión, las Legislaturas de los Estados, y excepcionalmente el titular del Ejecutivo Federal, con fundamento en los artículos 29 y 131 constitucionales.

En el caso específico del Distrito Federal el órgano facultado para aprobar la Ley de Ingresos es la Asamblea Legislativa en términos de lo dispuesto en el inciso b), fracción V, base primera del artículo 122 de la Constitución General de la República; pero antes de que esto sucediera, la antigua Asamblea de Representantes ya contaba con la referida facultad, tal y como se desprende de la lectura de la jurisprudencia que a continuación se cita.

ASAMBLEA DE REPRESENTANTES DEL DISTRITO FEDERAL. ESTA FACULTADA EXPRESAMENTE POR LA CONSTITUCION PARA EMITIR LA LEY DE INGRESOS LOCAL.

De lo dispuesto por los artículos 122 constitucional y octavo transitorio del Decreto de fecha veintiuno de octubre de mil novecientos noventa y tres, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinticinco del mismo mes, se advierte la facultad expresa de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal para emitir la Ley de Ingresos Local. En efecto, la fracción IV del primero de esos preceptos, faculta a la Asamblea de

Representantes del Distrito Federal, entre otras cosas: en el inciso b), para analizar las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrir el Presupuesto de Egresos del Distrito Federal; en el inciso c), último párrafo, para ampliar el plazo de presentación, ante ella, de la iniciativa correspondiente a la Ley de Ingresos para el Distrito Federal; y en el inciso g), para legislar sobre "presupuesto, contabilidad y gasto público". En la fracción V, primer párrafo, del mismo precepto se señala que el jefe del Distrito Federal debe presentar la iniciativa de Ley de Ingresos ante la Asamblea y, en el octavo transitorio, se establecen los ejercicios respecto de los cuales corresponde al presidente de la República enviar las iniciativas de leyes de ingresos y Presupuesto de Egresos del Distrito Federal a la Asamblea de Representantes. Pues bien, la obligación que tiene el jefe del Distrito (y en algunos ejercicios específicos el presidente de la República), de presentar ante dicha Asamblea la iniciativa de Ley de Ingresos es claramente indicativa de las facultades que tiene ésta para discutirla y aprobarla; tanto más que entre otras de sus atribuciones se encuentran las de legislar sobre "presupuesto, contabilidad y gasto público", y la de analizar "las contribuciones que a su juicio deban decretarse" para cubrir el Presupuesto de Egresos del Distrito Federal.

P./J. 38/95

Amparo en revisión 776/95. Litográfica Graue, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Castro Zavalta.

Amparo en revisión 812/95. Adcopa, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 727/95. Aceites y Esencias, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Roberto Lara Hernández.

Amparo en revisión 808/95. Asesoría en Ingeniería y Administración, S.C. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

Amparo en revisión 1051/95. Sinca, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alejandra de León González.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 38/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Época: Novena Época. Tomo II. Diciembre de 1995. Tesis: P./J. 38/95 Página: 18. Tesis de Jurisprudencia.

Tal y como acontece con el resto de las leyes de naturaleza tributaria, la Ley de Ingresos que al efecto expidan las Legislaturas de los Estados, y la Asamblea Legislativa del Distrito Federal deben cumplir con los requisitos de equidad,

proporcionalidad y legalidad, para que se puedan considerar justas, y puedan aspirar a ser derecho positivo.

Toda vez, que en México a lo largo de su historia constitucional, el poder se ha ejercido desde el centro, ésta circunstancia se ve reflejada en la participación que de las contribuciones tienen el gobierno Federal, el Estatal y el Municipal, por lo que la Ley de Ingresos local es menos amplia que la Federal.

A su vez, el Presupuesto de Egresos debe ser cubierto en su totalidad por los rubros contenidos en la Ley de Ingresos, que dicho sea de paso, al ser un mero catálogo de prestaciones tributarias, tiene total independencia de las leyes específicas que rigen en los distintos rubros contenidos en la Ley de Ingresos.

El Presupuesto de Egresos local debe ser preparado por el Ejecutivo Estatal, quien debe someterlo para su aprobación a la anuencia del Congreso Local de que se trate, de conformidad a lo que disponga la Constitución local y las leyes Orgánicas de la Administración Pública y de los respectivos Congresos de los Estados.

Gámiz Parral señala que en la práctica, la Legislatura Local incluye en el presupuesto anual de gastos la autorización para que el Ejecutivo pueda hacer transferencia de partidas presupuestales, con el solo requisito de avisar posteriormente a su Congreso, lo que considera un vicio.

En el ámbito municipal existe la peculiaridad, que mientras la Ley de Ingresos correspondiente debe ser aprobada por el Congreso Local, no ocurre lo mismo con el Presupuesto de Egresos, ya que es competencia del mismo ayuntamiento, aún cuando es obvio que el presupuesto debe ser satisfecho con los ingresos que se vayan a percibir. Sin embargo, cuando los ingresos son inferiores a los gastos que se han proyectado, y los ayuntamientos han logrado la obtención de empréstitos, las Legislaturas Locales necesariamente deben aprobar su otorgamiento, por lo que de cualquier forma caen bajo el control del Legislativo Estatal.⁹⁰

3.3 LA RECONDUCCIÓN PRESUPUESTAL, COMO UNA SOLUCIÓN A LA FALTA DE ACUERDO PARLAMENTARIO PARA LA APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS Y LA LEY DE INGRESOS.

Ya se ha dicho, que la Ley de Ingresos como el Presupuesto de Egresos tiene vigencia anual, y que ambos constituyen un mero catálogo, el primero, respecto de los conceptos por los que la Federación y los gobiernos estatales recibirán recursos para sufragar el gasto público. El segundo, contiene una lista (partidas) a las que irá destinado el erario público, a fin de satisfacer necesidades de carácter colectivo.

Estos catálogos viven y tienen plena vigencia; es decir, gozan de autonomía frente a las leyes tributarias que tienen vigencia más allá del año.

⁹⁰ GÁMIZ PARRAL, Máximo. *Op. Cit.* P. 305.

Entonces, para que no se llegue a la aberración de afirmar que a la falta de aprobación de un Presupuesto de Egresos y la Ley de ingresos, el Estado no tiene la facultad de exigir el cobro de contribución alguna, con efectos funestos para la economía nacional, sería mejor establecer un mecanismo constitucional que previendo la falta de consenso entre los legisladores, tanto el Presupuesto, como la Ley de Ingresos del año anterior rija momentáneamente, hasta la aprobación de dichos documentos.

Paralelo a ello, debe pensarse en una sanción para los legisladores que no cumplan con ésta vital labor legislativa, cuyo incumplimiento puede traer aparejada la parálisis parcial del país, ya sea por negligencia, descuido o dolo. La barrera a esta sanción se puede ver en el fuero constitucional de que gozan los representantes del pueblo y que esta consagrada en el artículo 61 Constitucional. Sin embargo, ya se ha propuesto en éste mismo capítulo, la obligación a cargo de los legisladores en éste rubro.

LEYES DE INGRESOS.

Aun cuando las leyes de ingresos, tanto de la Federación (artículo 65, fracción II, de la Ley Suprema), como de los Estados y Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las legislaturas locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas.

212

Sexta Epoca:

Amparo en revisión 3571/59. Condominio Insurgentes, S. A. 26 de abril de 1961. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 5225/50. Alfonso Jean y coags. 5 de diciembre de 1961. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 136/48. "Centro Peletero", S. A. 2 de marzo de 1965. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 8640/49. Hielo Luz y Fuerza, S. de R. L. 2 de marzo de 1965. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 8753/49. Rodríguez Hermanos, S. A. y coags. 2 de marzo de 1965. Unanimidad de diecisiete votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Sexta Epoca. Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 212 Página: 203. Tesis de Jurisprudencia.

3.4 ¿A QUIÉN CORRESPONDE LA REVISIÓN DE LA CUENTA PÚBLICA?

Antecedentes de los órganos fiscalizadores de la cuenta pública se pueden hallar en España (Contaduría Mayor de Cuentas) que tiene su origen en el año de 1437; la creación del exchequer en Inglaterra; el Tribunal de Cuentas en Portugal; la Corte de Conti en Italia, y los tribunales de cuentas en Austria y Prusia. Para el año de 1828, en España, el Rey Fernando VII creó el Tribunal Mayor de Cuentas, dotado de amplias facultades de fiscalización y de control externo.⁹¹

En el punto específico que se trata, la revisión de la cuenta pública Federal en nuestro país, es competencia de la Auditoría Superior de la Federación, mientras que en los estados de la República y el Distrito Federal corresponde a las Contadurías Mayores de Hacienda.

Aunque en apariencia, la única diferencia entre ambos órganos es meramente semántica, esto no es del todo cierto, ya que si bien, éstos órganos dependientes

⁹¹FIGUEROA LARAUDOGOITIA, Alberto y DA SILVA OCHOA, Juan Carlos. *Parlamento y derecho*. Parlamento Vasco, España; 1991. P. 330.

del Congreso Federal y de las Legislaturas Estatales cuentan con facultades similares, a diferencia de la Auditoría Superior de la Federación, los órganos locales si tienen injerencia en la administración municipal. Sin embargo, el párrafo segundo de la fracción I del artículo 79 de la Constitución Política Federal prevé la competencia fiscalizadora a cargo de la Auditoría Superior de la Federación en las administraciones locales y municipales cuando del manejo de recursos Federales se trate.

CUENTA PÚBLICA MUNICIPAL. SU REVISIÓN POR LA LEGISLATURA DEL ESTADO DE TAMAULIPAS, ANTES DE CONCLUIR EL AÑO FISCAL DE QUE SE TRATE, ES CONSTITUCIONAL.

Si se toma en consideración que la facultad de revisión de la cuenta pública municipal otorgada por la Norma Fundamental a las Legislaturas de los Estados tiene como finalidad revelar el estado de las finanzas públicas, asegurando la realización y transparencia de los planes municipales de desarrollo y sus programas, lo cual se reitera en los artículos 45 y 58, fracción VI, de la Constitución Política del Estado de Tamaulipas, estableciéndose en los diversos artículos 46, 47 y 48, de la Ley Orgánica del Congreso Local, que dicha revisión se encuentra a cargo de la Contaduría Mayor de Hacienda del citado órgano legislativo, y que conforme a lo previsto en los numerales 5o., 21, 25, 31, 32 y 34 de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Tamaulipas, aquella no sólo está facultada para efectuar la referida revisión mediante la práctica de auditorías, visitas e inspecciones de cualquier naturaleza, sino también para realizar las investigaciones necesarias para cumplir con sus atribuciones, solicitando de cualquier persona física o moral la documentación necesaria, sirviéndose de cualquier medio lícito o procedimiento técnico, efectuando la revisión de que se trata sobre un periodo determinado aunque reciba la cuenta pública del ejercicio siguiente sin más límite que la temporalidad con que prescriban las responsabilidades respectivas, con posibilidad de emitir opinión parcial por una cuenta anual o mensual, aun cuando se encuentre pendiente de revisar otra anterior o alguno de sus rubros o partidas; debe concluirse que, por un lado, la multirreferida Contaduría Mayor de Hacienda puede válidamente efectuar en cualquier tiempo la revisión de una cuenta pública, sin importar que haya o no concluido el año fiscal materia de la revisión, ya que exclusivamente debe atender para ello a la temporalidad con que prescriban las responsabilidades respectivas y, por el otro, que tal revisión se ajusta a la facultad que el artículo 115, fracción IV, de la Constitución Federal concede a las Legislaturas Locales.

P./J. 13/2001

Controversia constitucional 16/98. Ayuntamiento del Municipio de Río Bravo, Estado de Tamaulipas. 11 de mayo de 2000. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Pedro Alberto Nava Malagón.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy primero de febrero en curso, aprobó, con el número 13/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a primero de febrero de dos mil uno.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca. Tomo XIII, Febrero de 2001. Tesis: P./J. 13/2001. Página: 1590. Tesis de Jurisprudencia.

CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL. EL CONGRESO DEL ESTADO NO INVADE LA ESFERA DE COMPETENCIA DE LOS MUNICIPIOS NI VIOLA EL ARTÍCULO 115 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, SI EN APLICACIÓN DE LA NORMATIVIDAD RESPECTIVA ORDENA DAR DE BAJA A PERSONAL INDEBIDAMENTE CONTRATADO POR EL AYUNTAMIENTO Y QUE SE RESTITUYAN LOS SUELDOS QUE LE FUERON PAGADOS (SAN LUIS POTOSÍ).

De conformidad con el artículo 57 de la Constitución Política del Estado de San Luis Potosí, es atribución del Congreso Local, a través de la Contaduría Mayor de Hacienda, revisar, examinar y, en su caso, aprobar la cuenta pública, así como determinar lo que debe o no tomarse en consideración para su contabilización, y aprobar los actos relativos a la aplicación de fondos públicos del Estado, de los Municipios y sus entidades; por tanto, tiene la responsabilidad de fiscalizar, controlar y evaluar las actividades administrativas y financieras de los Ayuntamientos, lo que implica que debe velar por la correcta y legal canalización de los recursos económicos destinados al Municipio. En consecuencia, si como resultado de la revisión de la cuenta pública el Congreso Local, con estricto apego a la prohibición de que el Ayuntamiento contrate a personal que guarde parentesco con funcionarios públicos municipales, establecida en la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado, ordena dar de baja al personal que se contrató en contravención a esa prohibición y que se reintegren a la Tesorería Municipal los sueldos que se le hubiesen pagado, no viola el artículo 115 de la Constitución Federal, ni invade la autonomía municipal.

P./J. 46/99

Controversia constitucional 9/98.-Ayuntamiento de Villa de Arista, San Luis Potosí.-26 de enero de 1999.-Unanimidad de nueve votos.-Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretario: Juan Ramírez Díaz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta y uno de mayo del año en curso, aprobó, con el número 46/1999, la tesis jurisprudencial que antecede.-México, Distrito Federal, a primero de junio de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: La ejecutoria relativa a la controversia constitucional 9/98 aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo IX, abril de 1999, página 286.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca. Tomo IX, Junio de 1999. Tesis: P./J. 46/99. Página: 659. Tesis de Jurisprudencia.

La Auditoría Superior de la Federación es el órgano técnico de la Cámara de Diputados, y autónomo, quien tiene capacidad para decidir sobre su organización interna, que tiene como fin principal, la vigilancia y fiscalización de la cuenta pública.

El fundamento teórico, histórico y constitucional de éste órgano se encuentra en el principio de división de poderes, así como en la colaboración y control que entre ellos debe existir para el sano ejercicio del poder. Así se desprende de la tesis que a continuación se transcribe.

CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL. EL CONGRESO DEL ESTADO NO INVADIR LA ESFERA DE COMPETENCIA DE LOS MUNICIPIOS NI VIOLA EL ARTÍCULO 115 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL., SI EN APLICACIÓN DE LA NORMATIVIDAD RESPECTIVA ORDENA DAR DE BAJA A PERSONAL INDEBIDAMENTE CONTRATADO POR EL AYUNTAMIENTO Y QUE SE RESTITUYAN LOS SUELDOS QUE LE FUERON PAGADOS (SAN LUIS POTOSÍ).

De conformidad con el artículo 57 de la Constitución Política del Estado de San Luis Potosí, es atribución del Congreso Local, a través de la Contaduría Mayor de Hacienda, revisar, examinar y, en su caso, aprobar la cuenta pública, así como determinar lo que debe o no tomarse en consideración para su contabilización, y aprobar los actos relativos a la aplicación de fondos públicos del Estado, de los Municipios y sus entidades; por tanto, tiene la responsabilidad de fiscalizar, controlar y evaluar las actividades administrativas y financieras de los Ayuntamientos, lo que implica que debe velar por la correcta y legal canalización de los recursos económicos destinados al Municipio. En consecuencia, si como resultado de la revisión de la cuenta pública el Congreso Local, con estricto apego a la prohibición de que el Ayuntamiento contrate a personal que guarde parentesco con funcionarios públicos municipales, establecida en la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado, ordena dar de baja al personal que se contrató en contravención a esa prohibición y que se reintegren a la Tesorería Municipal los sueldos que se le hubiesen pagado, no viola el artículo 115 de la Constitución Federal, ni invade la autonomía municipal.

P./J. 46/99

Controversia constitucional 9/98.-Ayuntamiento de Villa de Arista, San Luis Potosí.-26 de enero de 1999.-Unanimidad de nueve votos.-Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretario: Juan Ramírez Díaz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta y uno de mayo del año en curso, aprobó, con el número 46/1999, la tesis jurisprudencial que antecede.-México, Distrito Federal, a primero de junio de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: La ejecutoria relativa a la controversia constitucional 9/98 aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, abril de 1999, página 286.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Época: Novena Época. Tomo IX, Junio de 1999. Tesis: P./J. 46/99 Página: 659. Tesis de Jurisprudencia.

En sentido similar se ha expresado José María Fernández Pirla al señalar que una de las razones fundamentales por las que se ha extendido el control financiero de

la administración en las sociedades modernas es el acrecentamiento del sector público, así como contar con un elemento de confronte entre los programas administrativos propuestos y su efectivo cumplimiento por parte de quienes trabajan al Estado, en base a resultados.⁹²

La Auditoría Superior de la Federación tiene la facultad de fincar responsabilidades a los servidores públicos que no cumplan con los informes a que se refiere la fracción I del artículo 79 constitucional. Por tal motivo se debe guardar reserva de sus actuaciones hasta el momento en que rinda sus informes ante la Cámara de Diputados, por lo que cualquier indiscreción que se cometa es susceptible de sanción en términos de la ley respectiva.

Por necesidad de transparencia en el manejo de los recursos públicos, es necesario que Tanto el órgano fiscalizador Federal como el de las Entidades de la República haga su labor de forma imparcial, con apego a derecho y sumamente técnico, ya que debe fiscalizar y verificar el cumplimiento de los programas de gobierno, pero al depender de la Cámara de Diputados, se tiende a la politización de los conflictos que surgen con motivo del manejo de los recursos provenientes del erario público, en detrimento del Estado de Derecho y del principio de transparencia en el manejo de dichos recursos.

⁹² **FERNÁNDEZ PIRLA**, José María. *El tribunal de cuentas de las comunidades europeas y los tribunales de cuentas de los países miembros: competencias y relaciones*. encuentro internacional. Tribunal de Cuentas. España; 1986. Pp. 165 y 166.

En la opinión de Ricardo Sepúlveda Iguiñiz, no existirá un verdadero control financiero del Poder Legislativo sobre el Ejecutivo, en tanto no se cuente con un órgano fiscalizador totalmente independiente y autónomo, con facultades de revisión y vinculación jurisdiccional.⁹³

Cabe advertir, que en la práctica, una negociación política pueda dejar impune un acto de corrupción de un alto funcionario público, quien en uso de sus facultades legales y constitucionales desvía recursos públicos para la satisfacción de necesidades personales, o simplemente para cumplir con propósitos distintos a los que está destinado.

Dada la importancia que tiene la fiscalización de la cuenta pública; que las Contadurías Mayores de Hacienda y la Auditoría Superior de la Federación son órganos que dependen de los Congresos y de la Cámara de Diputados; que éstos órganos se componen por miembros de distintos partidos políticos, considero que la titularidad de dichos órganos fiscalizadores debiera ser colegiada en vez de unipersonal, con el objeto de aguantar la presión política y económica de que puede ser objeto un órgano constitucional con tanta importancia como el que se estudia y cuyos integrantes sean igualmente, miembros de distintos partidos políticos, tomando como base analógica la conformación del Instituto Federal Electoral.

⁹³SEPÚLVEDA IGUIÑIZ, Ricardo. *Derecho parlamentario constitucional mexicano.*, Editorial Themis. México; 1999. P. 107.

CAPITULO 4. PROPUESTA DE REFORMA FISCAL SUSTANTIVA

4.1 LA DISTRIBUCIÓN EQUITATIVA DE LAS RECAUDACIONES ENTRE EL GOBIERNO FEDERAL, ESTATAL Y MUNICIPAL

Salvador Valencia Carmona señala como uno de los problemas de nuestro federalismo, la equidad hacendaria en la repartición de los recursos públicos entre la Federación, los Estados y los Municipios.

El autor afirma que en la Constitución de 1917 se mantuvo un sistema concurrente que provocó anarquía impositiva durante el siglo XIX, pero que se fue transformando durante el transcurso de los años.

En la actualidad el sistema tributario se caracteriza por los siguientes elementos:

- Concurrencia impositiva entre la Federación y las Entidades Federativas en la mayoría de las fuentes de ingreso, con fundamento en la fracción VII del artículo 73 y 124 de la Constitución Federal.
- Limitaciones a la facultad impositiva de los estados mediante reserva expresa a favor de la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73.
- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados, de acuerdo a las fracciones V, VI y VII del artículo 117 y 118 de la Carta Magna.

Bajo éste esquema, la federación fue adquiriendo fortaleza, al grado de percibir la mayor parte del presupuesto nacional, dejando a los Estados⁹⁴ y los Municipios una porción muy reducida del dicho ingreso, reduciéndose aún más su participación si se toma en consideración que el Distrito Federal ocupa un monto considerable del erario público.

Enrique Rabelll García afirma que la concurrencia tributaria ha generado duplicidad en el cobro de los impuestos, mayores gastos para la administración fiscal y la concentración de los ingresos a favor de la Federación. Bajo éste esquema se ha fortalecido el centralismo en detrimento del Municipio Libre e independencia de los Estados.⁹⁵

Debido precisamente, a ésta situación, se han realizado incontables esfuerzos para replantear el tema de la equidad financiera y la distribución del ingreso público con justicia entre las tres esferas de gobierno. Dicho esfuerzo se ha materializado en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que data de diciembre de 1978.⁹⁶ El autor ve en este sistema un mecanismo viable a través del cual se puede lograr el fortalecimiento de las finanzas estatales y municipales.

⁹⁴ El artículo 43 de la Constitución Federal dispone que las partes integrantes de la federación son 31 estados y el Distrito Federal.

⁹⁵ RABELL GARCÍA, Enrique. *Op. Cit.* P. 247.

⁹⁶ Para abundar sobre el tema de la coordinación fiscal se sugiere la lectura de la siguiente bibliografía: GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho financiero mexicano.*, 17ª edición. Porrúa. México; 1992. Pp. 249 y siguientes. MIGUEL CALZADO, María de Jesús. *Sistema Nacional de Coordinación fiscal.*, UNAM. México; 1991. Pp. 799 y siguientes.

En general, el sistema de Coordinación, tiene como objeto principal, lograr congruencia en la aplicación de los ordenamientos tributarios Federales y Locales, a fin de repartir la participación que en derecho corresponda a las Entidades Federativas respecto de los ingresos Federales. Es importante que se diga, que para el buen funcionamiento de la Coordinación es necesario que cada uno de los Estados firme su convenio de adhesión. Las participaciones se pagan a través de un fondo general y otro municipal. Asimismo se ha creado órganos de colaboración administrativa que permiten el diálogo entre los funcionarios fiscales de las tres esferas de gobierno.⁹⁷

Enrique Rabell también asienta que la Ley de Coordinación Fiscal constituye un avance importantísimo en materia financiera, aunque todavía cuenta con rezagos, como la falta de uniformidad y armonía respecto a los montos y procedimientos a seguir para la distribución de las participaciones Federales; la proliferación de participaciones Federales en distintos rubros, desembocando en un reparto inequitativo del ingreso e injusto.

Para éste autor, una forma en que se puede llegar al reparto equitativo y justo del ingreso nacional es mediante una reforma al texto constitucional, en que se precise claramente la competencia impositiva a favor de la Federación, de los Estados y los Municipios, siguiendo como guía las siguientes directrices:

⁹⁷ VALENCIA CARMONA, Salvador. *Op. Cit.*, Pp. 296 y 297.

- Materias a gravar a cargo de la Federación.
- Materias que expresamente se prohíben a los Estados.
- Materias conferidas exclusivamente a los Municipios.
- Crear un mecanismo jurídico mediante el cual se garantice un reparto equitativo del ingreso.
- Elevar a rango constitucional el criterio de que los gastos totales del gobierno Federal se transfiera al menos el 15% a los Estados y un tanto igual a los Municipios.

Afirma que mediante dicha reforma se propicia la descentralización efectiva de los egresos y gastos de la Federación, reduciría los gastos de la administración hacendaria, además de proponer una transferencia directa de los recursos a los gobiernos estatales y municipales.

Dentro de las propuestas a la modificación de las leyes secundarias, lo más rescatable es:

- Incluir en la Ley de Coordinación Fiscal criterios más objetivos para la repartición de las participaciones Federales, hasta lograr un reparto que se adecue a las necesidades de cada Entidad Federativa y Municipio.
- Eliminar las participaciones Federales especiales y concentrar todos los recursos en el Fondo General de Participaciones.
- Que al momento de adherirse los Estados al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, cuenten con una ley que les obligue a repartir a los

Municipios un porcentaje de sus recursos de acuerdo a criterios objetivos, evitando la discrecionalidad por parte de las autoridades Estatales.⁹⁸

En síntesis se debe repartir el ingreso de forma más justa y equitativa, entre las tres esferas de gobierno. Desde mi perspectiva, siendo las autoridades municipales las que tienen mayor cercanía a la gente, estas debieron obtener mayor reparto del que actualmente obtienen de dicho ingreso, aunque no mayor al que le corresponde al gobierno Federal, pues a su cargo están las funciones de mayor relevancia política y económica del país, por lo que la construcción de un nuevo Federalismo sería muy útil para la redistribución de funciones y de dineros públicos.

4.2 EL FEDERALISMO COMO EJE DE LA REFORMA HACENDARÍA EN MÉXICO

Tal y como lo señala *Ignacio Burgoa*, dentro de un régimen Federal las Entidades Federativas representan una porción del Estado soberano, a quienes le competen determinadas atribuciones y facultades. Asimismo cabe señalar que cuentan con personalidad jurídica reconocida por la ley; por lo tanto capaces de adquirir derechos y obligaciones, tanto frente al Estado Federal como frente a las personas físicas y morales del derecho privado. De ellos se desprende que no trata de meras divisiones territoriales, sino que constituyen personas morales del derecho político conservando su entidad jurídica, aunque formen parte de una Federación,

⁹⁸ RABELL GARCÍA, Enrique. *Op. Cit.* Pp. 250 y 251.

a diferencia de lo que ocurre en un régimen centralista cuyos departamentos o provincias no tiene el carácter de persona moral, sino que se trata de simples administraciones político- administrativas.

Toda Entidad Federativa, en su calidad de persona moral de derecho político, se compone de todos los elementos inherentes al Estado, aunque con sus características propias, siendo estas: población, territorio, orden jurídico, y poder público.⁹⁹

Respecto a su población, cabe hacer mención que parte de este elemento puede ser considerado sujeto pasivo de la relación tributaria, y por ende, estar obligados a tributar a favor de la Entidad Federativa o del Distrito Federal y del Municipio en que esta reside, buscando indirectamente que a través del cumplimiento de sus obligaciones fiscales y Municipales se satisfagan necesidades colectivas de la población que le rodea y con quien tiene contacto.

En relación al orden jurídico tributario se contiene en la norma constitucional de cada Entidad Federativa, la ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos Local y el resto de la normatividad secundaria local que en esta materia tiene vigencia y a su vez es derecho positivo.

⁹⁹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Op. Cit.* Pp. 136 y 137.

La producción normativa de una Entidad Federativa descansa sobre su autonomía dentro del régimen Federal al que pertenece, por lo que puede darse sus propias normas a través de su propio Congreso, obvio es, que sin rebasar las limitaciones, prohibiciones y obligaciones que impone la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyas decisiones fundamentales deben ser observadas en todo el territorio nacional. En base a lo dicho, los Estados miembros, aunque personas morales de derecho político y con capacidad reconocida por el orden constitucional no son soberanos, ni libres, ni independientes sino simplemente autónomos.

En un Estado Federal, por virtud de su misma naturaleza existen distintos tipos de facultades, que en principio pueden desplegar los órganos de la Federación, por que así lo manda la Constitución Política, sin embargo, como ya ha sido expuesto existen ciertas modalidades en donde la Federación y los Estados pueden concurrir; otras en que la Federación tiene facultad pero no de manera exclusiva y los Estados están impedidos a realizarla por existir una prohibición expresa; y en otros casos, la Federación tiene la facultad, no de manera exclusiva, y los Estados no están impedidos para realizarla, aunque la naturaleza de dicha atribución no les permite su ejercicio. Atento a estas consideraciones, Enrique Sánchez Bringas, desprende las siguientes facultades: reservadas, delegadas, expresas, implícitas, compartidas y concurrentes.¹⁰⁰

¹⁰⁰ SANCHEZ BRINGAS, Enrique. *Derecho constitucional*., Porrúa. México; 1995. Pp. 307 a 313.

En sentido similar se pronuncia Rabell García Enrique, quien basado en las ideas de Felipe Tena Ramírez, Jorge Carpizo y Bryce, la distribución de competencias entre autoridades en un régimen federalista aparenta basarse en principios claros y fáciles de aplicar. Aunque la propia Constitución contiene una serie de reglas especiales que han matizado las facultades que cada órgano de autoridad compete realizar. Bajo este tenor de ideas, se propone la siguiente clasificación: facultades atribuidas a la Federación; las atribuidas a las Entidades Federativas; las que son prohibidas a la Federación; las prohibidas a las Entidades Federativas, facultades coincidentes; facultades coexistentes; facultades de auxilio y finalmente facultades que emanan de la jurisprudencia.¹⁰¹

Ante esta madeja confusa de competencias, que no me incumbe desentrañar durante el desarrollo de la presente investigación por salirse de su objetivo primordial, tan solo habré de señalar que la primera y principal labor que requiere el esfuerzo del legislador, o en su defecto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que se desentrampe tan confuso andamiaje jurídico que da a lugar a que se den criterios distintos, en ocasiones ilegales y a veces aberrantes, que aprovechan los gobiernos Federales y Locales para imponer tributo a su favor en detrimento de la seguridad jurídica y económica de los contribuyentes sujetos a su potestad.¹⁰²

¹⁰¹ RABELL GARCÍA, Enrique. *Temas constitucionales*. México; 1997. Pp. 240 y siguientes.

¹⁰² No todos piensan que se trate de una madeja indescifrable de competencias entre al federación y las entidades federativas a través de sus órganos de autoridad ya que autores como Daniel MORENO consideran que existe una clara delimitación o mejor llamado, distribución de competencias, tal y como la asienta en su libro. *Derecho Constitucional Mexicano*. 11ª edición. Porrúa. México; 1990. Pp. 353 y 354.

Lo anterior no solo es una posición doctrinaria, sino que tiene su base y fundamento en el artículo 133 de nuestra Carta Magna, en donde se consagra el principio jerarquizador del marco jurídico Nacional cuando dispone: "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 Republica, por la aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglaran a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados".

Esta misma idea se ve reforzada por el principio consagrado en el artículo 41 de la Norma Fundamental, En donde se dice que "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de estos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regimenes 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".

Por lo expuesto aunque de forma didáctica, la pirámide normativa que opera en cada Entidad Federativa, desde el punto de vista de Burgoa Orihuela es la siguiente: el la cumbre se encuentra el Pacto Federal, siguiéndole en orden, las leyes Federales y Tratados Internacionales que no se opongan a la Constitución;

los Reglamentos Federales heterónomos si se ajustan a ley reglamentada; las Constituciones locales; las leyes locales y finalmente los reglamentos locales.¹⁰³

Este orden jerárquico debe ser observado en materia tributaria, por lo que una adecuada coordinación fiscal que observe en todo momento el orden jurídico contenido en cada ordenamiento de la pirámide citada, en base al criterio de proporcionalidad, equidad y legalidad sería como para consagrarse dentro de un Estado perfecto. Lamentablemente el Estado no es una abstracción o ficción meramente legal, sino que es una realidad social que se vive, en donde intervienen distintos actores políticos, quienes tienen intereses personales y no meramente patrióticos y altruistas, quienes son sujetos de la pasión y del error humano. Bajo estas circunstancias una coordinación estricta entre autoridades que pertenecen a distinta esfera competencial no se puede aterrizar cabalmente a la vida cotidiana, por lo que normalmente los trabajos que se hacen en un escritorio, partiendo de elementos objetivos, ajeno a la pasión y la mira de obtener provechos individuales no pasan del papel y el lápiz, ya que lograr el consenso de todos los que interviene en el mecanismo complejo que implica la Constitución a ser la labor mas titánica en la faz de la tierra.

Toda esta exposición nos habrá de servir para estar en mejores condiciones de hablar de un claro y genuino Federalismo fiscal, que atienda las necesidades básicas de la población, como un elemento del Estado que merece la mejor

¹⁰³ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Op. Cit.* Pp. 140 y 141.

atención por parte de sus gobernantes, y que pienso debiera ser implementado un sistema de repartición que fuera de abajo hacia arriba; es decir, en donde el Municipio fuese el principal actor que distribuyera el erario publico para los fines específicos que persigue la comunidad mas pequeña de la división territorial de nuestro país, luego subir a la esfera estatal para que el resto de los dineros se repartan a los órganos de la Federación.

Se que muchos justificarian su interpretación personal en torno al Federalismo fiscal, tomando en cuenta cualquiera de las tesis que justifican la proclamación Federal en la constitución de 1824, cuyo extraordinario estudio a sido realizado por el doctor Jorge Carpizo, quien señala que la primera interpretación se basa en una imitación tajante del sistema pactado por los Estados Unidos de Norte América, que en México durante los tres siglos que duro la colonia se trato de un gobierno central, y por ende los pueblos no estaban acostumbrados a autogobernarse, que el sistema Federal desunió lo que estaba unido; la segunda que el sistema Federal fue una necesidad, que sirvió para unir lo que se encontraba disperso y que en los últimos años de la colonia existió un principio de descentralización política que justifico la adopción del Sistema Federal; y la tercera, que el pueblo prehispánico estaba organizado con una idea federalista, en base de la organización política de Tenochtitlan, Texcoco y Tlacopan.¹⁰⁴

¹⁰⁴ CARPIZO, Jorge. *Estudios Constitucionales*. 7ª edición, Porrúa y UNAM. México; 1999. P. 88

Más que tratar de resolver el problema del Federalismo fiscal, a través de un estudio histórico del régimen instituido a partir de 1824, partiría de la idea de la cercanía que hay entre las autoridades y los gobernados, siendo el Presidente Municipal y los delegados políticos en el Distrito Federal, quienes en primera instancia tratan de resolver los problemas de interés colectivo que conciernen a la población que reside en la demarcación territorial sobre la que ejercen su autoridad, en segunda instancia, desde mi punto de vista, están las autoridades estatales, y en un sitio casi inalcanzable y con poca cercanía a los contribuyentes entran las autoridades federales, quienes paradójicamente son los que concentran el mayor porcentaje del erario publico para su organización y funcionamiento.

Bajo una nueva óptica federalista, la institución rectora del Estado debe ser el Municipio, que a pesar de las reformas Constitucionales que ha sufrido principalmente el artículo 115, no se le ha podido imprimir mayor dinamismo y autonomía, por lo que una reforma fiscal que le brinde el papel protagónico podrá ser el detonante del nuevo papel que juegue dentro del Estado Federal mexicano.

En la opinión de Salvador Valencia Carmona, en la actualidad el Municipio vive un catalogo de calamidades, entre las que se encuentra: fuentes impositivas pobres y menguadas; crédito y apoyo financiero escaso; insuficiencia económica y debilidad administrativa, centralización del gobierno Federal y de los Estados para manejo de asuntos Municipales; ausencia de comunicación y coordinación con otros niveles de gobierno; excesiva división Municipal, que por su tamaño, población y

recursos no es viable; inseguridad laboral de los trabajadores a su servicio, entre otros.¹⁰⁵

Siendo varios los defectos que a la fecha aquejan al municipio, tan solo habremos de referimos al aspecto financiero, cuya situación tiene su origen en el desequilibrio que se observa en nuestro sistema fiscal, en donde la mayor parte de los recursos se concentran en la Federación, por lo que es de suma importancia la redistribución de las fuentes de ingreso.¹⁰⁶

La descentralización clara de funciones, puede servir de base para lograr una repartición equilibrada y justa del ingreso, para que su monto se destine preponderantemente a los servicios públicos que están a cargo del Municipio y de las autoridades estatales, para luego cumplir con los planes y programas trazados exclusivamente para las autoridades federales.

4.3 LA DISMINUCIÓN DEL MONTO DE ALGUNOS IMPUESTOS. CASOS SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Ya ha quedado claro, que el pago de los impuestos, para los gobernados, implica un esfuerzo, ya que se trate de una porción de nuestro patrimonio, que se

¹⁰⁵ VALENCIA CARMONA, Salvador. *Derecho Constitucional Mexicano a fin de siglo*. Porrúa y UNAM. México; 1995. P. 315.

¹⁰⁶ *ibidem*. P. 316.

transmite a favor del Estado, para que éste destine su monto a la satisfacción de necesidades colectivas.

El esfuerzo, por parte de la población, es doble cuando la situación económica del país se caracteriza por el aumento del desempleo, el aumento progresivo de la población improductiva, y la asunción de políticas tributarias represivas, y que tienden a gravar en un mayor porcentaje a los contribuyentes cautivos.

Además se debe tomar en cuenta, que el mismo gobierno es quien fomenta el autoempleo y la llamada "*changarrización*", es decir, el crecimiento del empleo informal, por lo que se deben dar las condiciones necesarias para que la gente de bajos ingresos está en posibilidad de contribuir al gasto público.

Además, como ocurriría en cualquier Estado, el pago del tributo no debe significar para el contribuyente un sacrificio tan grande que ni siquiera pueda sufragar sus propias necesidades básicas de él y de su familia.

Por ello, sería conveniente dirigir una línea de acción que tienda a disminuir el gravamen fiscal de los gobernados, que cumpla con los siguientes puntos:

- Disminuir el porcentaje de los impuestos con relación a la utilidad que el gobernado obtiene por la realización de actividades productivas.
- Evitar gravar los productos de la canasta básica, así como aquellos que son indispensables para el sostenimiento de la vida humana, entre los que se encuentran alimentos, medicinas, y servicios médicos de urgencias, etc.

- Disminuir la represión por parte del Estado para quienes no son incapaces de pagar los impuestos, despenalizando algunas conductas que en la actualidad se consideran delitos fiscales, pero cuya comisión es motivada por la insolvencia del contribuyente para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.
- Toda vez que gran parte del tributo es utilizado para la compra de tecnología, papelería, alimentos, medicinas e insumos en general, se brinde al gobernado la oportunidad de cumplir con el pago de sus impuestos mediante la entrega de objetos que se destinen a satisfacer necesidades colectivas, y el buen funcionamiento de la estructura burocrática mexicana en las tres esferas de gobierno.

Fundamentalmente, los impuestos a que habremos de referirnos en el presente punto es el de la Renta y al Valor Agregado.

En la opinión de Arturo de la Cueva, el Impuesto Sobre la Renta (ISR), en nuestro país, no se ha aplicado con rigurosa justicia, debido a que se ha aplicado más al trabajo que al capital, además que ha representado una mayor carga para el contribuyente cautivo, que para los no asalariados, quienes gozan de un amplio margen que les permite evadir al fisco.¹⁰⁷

¹⁰⁷ CUEVA, Arturo de la. *Op. Cit.* P. 155.

Cabe señalar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla un apartado relativo a los estímulos fiscales; sin embargo, considero que el mejor estímulo para el contribuyente es ver materializados el pago de sus impuestos en más y mejores hospitales, más y mejor seguridad pública, calles transitables, caminos y servicios públicos que realmente satisfagan las necesidades y requerimientos de la población.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado, se advierte que llegó a ser un sustitutivo del Impuesto Sobre la Renta. En el caso de México, vino a sustituir al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que tuvo vigor durante 30 años, de 1948 a 1979.

Ante el crecimiento porcentual inusitado del IVA, *Gerardo Gil Valdivia*, considera que la tendencia a la recaudación en base a impuestos indirectos afecta la inequidad del sistema tributario.¹⁰⁸

A pesar de que dicha sustitución fue una mejora en beneficio de los contribuyentes, no deja de ser un gravamen que se impone a los productos y servicios con motivo de su venta. Se puede decir que el IVA es el impuesto que grava la diferencia entre el precio en que se adquiere un bien o servicio, y su precio de venta. Desde este punto de vista, se debe tomar en cuenta que los bienes o servicios listos para su consumo final, son elaborados en distintas

¹⁰⁸ GIL VALDIVIA, Gerardo. *Aspectos jurídicos del financiamiento público*. Porrúa, México; 1989. P. 93.

etapas, por lo que se puede distinguir de los bienes y servicios intermedios, además de percibir que en cada etapa se añade valor a los mismos. Cuando el Estado grava todo insumo inhibe al mismo tiempo la producción y el consumo, por virtud del encarecimiento del producto final que se ofrece a los consumidores. A manera de ejemplo citaremos la fabricación de una computadora, cuyos componentes internos son fabricados por distintos productores, por lo que la venta de cada uno de éstos componentes cuando son gravados, producen el efecto de encarecer extraordinariamente el producto final, trasladando en su totalidad dicho gravamen el último eslabón de la cadena de la producción, inhibiendo el intercambio comercial, y por tanto disminuyendo la percepción tributaria por concepto de Impuesto Sobre la Renta.

Para José Luis Pérez de Ayala, el IVA debe ser reducido cuando de artículos de primera necesidad se trata y alto en artículos suntuarios.¹⁰⁹

En la actualidad, la tasa general del IVA es del 15%, aunque hay productos que gozan del beneficio de la tasa 0. Por esta razón algunos tratadistas de la materia opinan que mejor sería reducir la tasa general al 10%, sin que haya un régimen de exención al pago del mismo. Otros más son de la idea que los artículos suntuarios deben permanecer gravados con un impuesto alto, por lo que será necesario que se especifique perfectamente un listado de artículos, que para el Estado revistan

¹⁰⁹ PEREZ de AYALA, José Luis. *Explicación de la técnica de los impuestos*. 3ª edición. editorial de derecho financiero. España; 1981. P. 174.

esta calidad, a fin de evitar arbitrariedades por parte de las autoridades hacendarias.

Cabe destacar que a diferencia de lo que se habla en los medios de comunicación, la discusión en torno al aumento o disminución de la tasa impositiva no constituye en lo más mínimo una reforma hacendaria; es mas, ni siquiera es motivo de una simple miscelánea. Ya que tan solo es un ladrillo en el edificio que es en la realidad una reforma fiscal de fondo y que necesita el país.

Lamentablemente se ha ensalzado tanto ésta etapa de la discusión legislativa, que se ha dejado de visualizar la reforma hacendaria en todo su contexto. Mucho se ha hablado, si se debe imponer una carga fiscal a los alimentos y medicinas, centrandó el debate parlamentario en discusión tan parásita, que ya no se menciona cuanto habrá de ser la participación Federal obligatoria para las Entidades Federativas y los Municipios; si para lograr el aumento de la base de contribuyentes es mejor adoptar una política fiscal no represiva, en lugar de establecer penas más severas a los incumplidos; no se ha hablado sobre el aumento en las penas a los servidores públicos que desvíen recursos públicos para finalidades distintas a la que debe cumplir el presupuesto, etc.

En resumen, centrar el debate político en torno al aumento o disminución de la tasa gravable es darle mayor importancia a lo que menos la tiene, desviando la atención de los gobernados en un circo de mala calidad y del que poco se espera.

Residualmente diré, que si en éste momento saliera a preguntar a la gente que transita por las calles, cual sería su postura en relación al aumento o disminución de la tasa impositiva, todos unánimemente coincidirían en su disminución, pero que necesariamente implicaría el aumento de la base de contribuyentes. Asimismo, el aumento de los contribuyentes requiere de una labor de convencimiento muy complicada, que no se logrará mediante el uso de la represión; sino más bien predicando con el ejemplo, premiando a los buenos servidores públicos y castigando con todo el peso de la ley a los que desvían el presupuesto.

4.4. LA CONMUTACIÓN DE PENAS ENTRATÁNDOSE DE DELITOS FISCALES. PRISIÓN VERSUS SANCIÓN PECUNIARIA Y TRABAJOS EN BENEFICIO DE LA COMUNIDAD

Dentro de nuestro sistema tributario, el incumplimiento de una obligación de esta naturaleza puede verse como una mera infracción o como delito, por lo que dicho hecho ilícito puede ser castigado al mismo tiempo en el ámbito penal y en el administrativo, lo que en un tiempo hizo que se pensara que se castigaba a una persona dos veces por el mismo hecho, situación contraria a nuestro Estado de derecho, ya que en el texto Constitucional se adoptó la máxima *non bis in idem*.

Sin embargo, el aparente problema fue resuelto al momento en que se afirmó que no se trataba de sancionar dos veces la misma conducta, sino que se trataba de dos aspectos distintos de la misma, régimen en el cual cabía la pena corporal y la sanción económica.

Cabe señalar que las principales corrientes que pretenden diferenciar las infracciones de los delitos son la teoría cualitativa, cuantitativa y legislativa. En relación a la primera se dice que el delito se produce cuando el hecho ilícito atenta directamente contra los derechos subjetivos de los ciudadanos a diferencia de la infracción, por virtud de la cual solo se lesiona la actividad que los órganos administrativos realizan a favor de los gobernados. Respecto a la teoría cuantitativa habrá de decirse que existe delito cuando el hecho ilícito pone en peligro la conservación del orden social o su estabilidad, y se trata de una infracción, cuando tan solo se violan reglas de poca importancia. Finalmente la teoría legislativa, hace radicar la diferencia en el mero arbitrio del legislador quien por razones circunstanciales y meramente subjetivas delimita el campo de la infracción y del delito en base a una política criminal a seguir.¹¹⁰

En base a lo expuesto, pero principalmente fundado en la teoría cualitativa, el legislador debiera tomar en cuenta que el motivo fundamental, por el cual el contribuyente evade el pago de impuestos es su falta de capacidad económica, aunque no se descarta la posibilidad de que algunos lo hagan para que sus productos o servicios tengan un precio más competitivo en el mercado, saltándose reglas a las que se sujeta a estos y sus competidores.

Considero que una política penal- fiscal adecuada debe ver más por el cobro de las contribuciones omitidas más que el buscar privar de la libertad a quienes

¹¹⁰ GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. *Teoría de la infracción fiscal*. Cárdenas editor y distribuidor. México; 1982. obra citada por DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Op. Cit.* P. 172.

evaden al fisco por motivos económicos. En mi opinión, los delitos tributarios surgen del criterio subjetivo del legislador, y aunque no afectan directamente el patrimonio, la salud y la vida de los gobernados, su comisión indirectamente, incide en la prestación de servicios públicos y la satisfacción de necesidades de carácter colectivo.

Bajo mi percepción, la falta de transparencia en el manejo de los recursos públicos, la carencia en cantidad y calidad de servicios públicos y de obras de interés público, la inseguridad pública, así como servicios de seguridad social deficientes han orillado al Estado Mexicano a buscar el camino de la represión que intimide a los gobernados, y por esa vía se les compela a pagar sus impuestos. Es lamentable que en éste sentido haya votado la mayoría en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, tal y como se dio a conocer en los medios de comunicación el pasado día 26 de diciembre de 2003.

La intimidación, la fuerza y la prisión han venido a sustituir la deficiencia en el manejo de los recursos públicos, ya que como se ha dicho, que si en México se tuviera confianza plena en las autoridades en el manejo en el erario público no estaríamos en este momento escribiendo sobre una reforma substancial en la política fiscal de México.

Entre los delitos nominados, la defraudación fiscal, considero se reduciría su índice delictivo, mediante la adopción de una política fiscal en la que se palpen de forma directa los beneficios y avances que logra la administración pública

mediante el buen uso de las contribuciones. Cuando la gente se siente participe de un proyecto colectivo es usual que contagie su animo a sus semejantes, quienes por solidaridad imitaran dicha conducta logrando al objetivo a alcanzar. No ocurre lo mismo cuando se hace ver que se trata del cumplimiento de una obligación impuesta unilateralmente por el Estado, cuyo mecanismo no permite la intervención ni la participación directa de los contribuyentes en la administración de dichos recursos, que sumado a los delitos de cuello blanco que cometen altos funcionarios públicos al distraer recursos estatales para fines particulares inhiben en un alto porcentaje la participación de los contribuyentes, mediante el pago de sus impuestos al sostenimiento del mismo Estado.

Sobre el particular, Antonio Micheli sostiene que las sanciones tienen gran relevancia en la materia fiscal especialmente en países en donde la determinación de los impuestos es a cargo de los contribuyentes.

La aplicación de sanciones penales, en muchas ocasiones busca servir de ejemplo para los miembros de la colectividad, instituyéndose la represión, al margen de la reparación del daño¹¹¹, cuando se debiera adoptar una política preventiva de los delitos tributarios.¹¹²

¹¹¹ Sin embargo, no todos piensan de la misma forma ya que hay quien considera que el derecho penal tributario contempla la reparación civil y penal a diferencia del derecho penal común, pues cuando hay lugar a la reparación del daño esta se determina en base a las reglas del derecho privado. MARGAIN MANAUTOU, Emilio *Op. Cit.* P. 325.

¹¹² MICHELI GEAN, Antonio. *Curso de derecho tributario*. Traducción de julio Banacloche. Editorial de derecho financiero. España; 1975. P. 342.

Hay quien señala, que mediante la tipificación de la defraudación fiscal, se recoge la preocupación del Estado y la sociedad, que a través de ciertos mecanismos se busque burlar las disposiciones tributarias, y que sobre los demás contribuyentes cumplidos se soporte la totalidad del sacrificio fiscal.¹¹³

El error está en la mentalidad y la forma en como se percibe el pago del tributo en nuestro país, ya que en lugar de verse un proyecto de vida común en que los habitantes del país intervienen directa o indirectamente para la satisfacción de necesidades que en lo individual no podemos sufragar, en base a la solidaridad y la confianza que nos debe mover, se advierte como una pena, un sacrificio, un robo injusto que el Estado impone coactivamente a sus gobernados para lograr fines ajenos a los intereses de su población. Muchos perciben que el pago de los impuestos es un dinero tirado a la basura, que en nada beneficia al que lo paga y mucho a quien lo recibe por cuya obtención mal paga.

Mucho se ha discutido sobre las causas que originan la evasión y defraudación fiscal, con la finalidad de establecer los mejores mecanismos para combatir estos fenómenos, ya sea atacando las causas, es decir, ir al fondo o desde mi punto de vista la forma más fácil, o sea la criminalización de las infracciones fiscales.

Unas de las principales causas que provocan esta problemática son:

¹¹³ FERNANDEZ RUIZ, Jorge (coordinador). *Diccionario de derecho administrativo*. Porrúa y UNAM. México; 2003. P. 110.

- La falta de civismo social, ya que el contribuyente no quiere asumir su papel de sujeto pasivo.
- La complejidad de la legislación fiscal, cuyo entramado invita a la evasión.
- La falta de autoridad moral del gobierno para cobrar tributo, ya sea por el mal manejo de los recursos públicos, o por su desviación corrupta.
- Las excesivas cargas tributarias, que provocan en el ánimo del contribuyente buscar mecanismos de evasión.
- La tolerancia por parte de las autoridades fiscales para el incremento de la economía informal.
- La incapacidad por parte de las autoridades fiscales para incrementar la base de los contribuyentes, dado que figuran los mismos de siempre, a pesar de que todos somos usuarios de servicios públicos.
- La corrupción de las autoridades fiscales, debido a que en la práctica, resulta fácil solucionar en una auditoría los problemas fiscales que se tienen.
- La carencia de asesores fiscales capacitados, que ofrezcan alternativas viables a sus clientes para una tributación más equitativa, proporcional y legal.¹¹⁴

Se debe tomar en cuenta, que en un mundo globalizado como en el que vivimos actualmente, y sobre todo acorde con la política económica que esta siguiendo nuestra actual administración, es necesario que se instrumenten mecanismos que

¹¹⁴ Revista Jurídica de la universidad Iberoamericana, No. 32, México; 2002. P. 364y 365.

promuevan la inversión extranjera directa en nuestro país, donde los inversionistas cuenten con plena libertad para estructurar sus operaciones de la forma más eficiente y productiva posible, con que obtenga los mayores rendimientos, evitando generar un efecto negativo en el inversionista, quien podría verse orillado a invertir su capital en otro país en que el gravamen tributario sea menos.

Por ello si es bueno que se penalice a quienes mediante el uso del engaño obtengan un beneficio que no les es debido, pero no es posible que se tienda a castigar cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la imposición de penas privativas de la libertad convirtiendo a la ley represiva en un instrumento de terror tributario.¹¹⁵

En la opinión de Alfonso González Rodríguez el delito de defraudación fiscal no tiene sustento que lo fundamente, toda vez que cuando se establece un impuesto y se encarcela a quien omite su pago, no se esta en presencia de un delito, sino de una injusticia.

Señala que los sujetos pasivos de la relación tributaria no pueden ser considerados delincuentes, y hace énfasis en el hecho de que sobre ellos cae el sostenimiento del Estado mismo, pagando con su trabajo, con el producto de su capital, con motivo de su ingenio e iniciativa empresarial, arriesgando su patrimonio y contrayendo múltiples obligaciones.

¹¹⁵ *Ibidem.* P. 366 y 367.

El Estado ha querido ver en la elusión fiscal, una actividad que debe sancionarse con penas privativas de la libertad, con independencia a la sanción pecuniaria a que se haga acreedor. Por ello, el autor citado lo considera una injusticia, carente de todo fundamento y sustento.¹¹⁶ Y aunque se debe tomar en cuenta, que en el delito de defraudación fiscal, el detonante de la pena es el engaño, éste último es propiciado por la necesidad que tiene el contribuyente de evadir el pago de impuestos.

La política estatal que se debiera tomar en esta materia ya no debiera ser represiva, pues a través de ella se ha probado que no se inhibe la comisión de ilícitos fiscales, pues no logra la ejemplaridad que se propone el legislador. Mediante el encarcelamiento de quienes omiten el pago de contribuciones no se llega a la finalidad última que persigue el Estado, a saber: el aumento de la base de contribuyentes. En su lugar debiera adoptarse una política preventiva que viera hacia las causas que motivan la evasión fiscal, generando empleo, produciendo riqueza, satisfaciendo necesidades colectivas, dando el ejemplo las autoridades y no los contribuyentes, reeducando a la población respecto a la importancia que tiene el papel del contribuyente para el engrandecimiento del Estado, otorgándole el papel protagónico de la relación tributaria, poniéndolo como el sujeto a quien se le debe rendir cuentas por el tributo que paga y los beneficios que recibe a cambio.

¹¹⁶ GONZALEZ RODRIGUEZ, Alfonso. *La justicia tributaria en México*. Editorial Jus. México; 1992. P.253.

Amén de lo anterior siempre habrá quien cometa ilícitos, pero tratándose de los delitos fiscales no debiera imponérsele a estos una pena privativa de la libertad, sino una mediante la cual se busque satisfacer las necesidades de índole colectivo que se persiguen mediante el pago del tributo; por lo que la persona que caiga en las hipótesis delictuales tributarias habrá de ser sancionada con el pago de un determinado monto, teniendo como garantía su propio patrimonio, pero en los casos en que este último no exista o sea insuficiente podrá ser conmutado mediante trabajo en beneficio de la comunidad, a disposición de la autoridad judicial y administrativa competente.

4.5 RÉGIMEN DE SANCIONES EJEMPLARES PARA LOS FUNCIONARIOS QUE DESVIEN RECURSOS PÚBLICOS

Los servidores públicos, en mayor o menor medida utilizan recursos públicos, motivo por el cual deben informar periódicamente sobre su gestión y desempeño, y en su caso responder administrativa y penalmente por la ilicitud de sus actos. El marco jurídico constitucional y legal contempla un complejo aparato de controles, supervisiones y responsabilidades en torno al manejo de dinero perteneciente al erario público, y bienes de la misma naturaleza que debe ser obedecido por los servidores públicos quienes tienen la obligación de rendir informe por escrito en el que señalen el estado de la cuenta pública.

Como miembros del Poder Ejecutivo deben rendir su informe ante los representantes del pueblo (Cámara de Diputados) en el que, con base del presupuesto aprobado se hace una relación detallada de los ingresos y egresos

del ejercicio fiscal, siempre acompañado de los documentos que acrediten dicha situación, turnándolo a la Contaduría Mayor de Hacienda de los Congresos Estatales o la Auditoría Superior de la Federación para que en el momento procedimental que así corresponda se apruebe o desaprove según sea el caso.

Con fundamento en la fracción IV del artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el Presidente de la República es el responsable de la elaboración y presentación de la cuenta pública ante la cámara baja, quien lo hace a través del Secretario de Hacienda.

De no presentarse la cuenta pública en tiempo y forma no acarrea responsabilidad alguna para el Presidente de la República, aunque sí para el Secretario de Hacienda.

La cuenta anual debe presentarse por escrito y debe ser firmada por el titular del Ejecutivo Federal y el Secretario de Hacienda. De la aprobación o reprobación que del informe haga a la Cámara de Diputados se desprenden consecuencias penales, administrativas y políticas para sus autores, y para todos los que de forma directa o indirecta tuvieron manejo de recursos públicos.

El objetivo fundamental que se persigue a través de la revisión de la cuenta pública es tener el conocimiento preciso del ejercicio de los dineros del pueblo; es decir, si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto, y el fiel

cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas, de conformidad a los párrafos cuarto y quinto de la fracción IV del artículo 74 constitucional.

Desde mi punto de vista, el mejor control sobre el manejo del presupuesto público es a cargo del Poder Legislativo, por estar investido de legitimidad mediante el sufragio que otorga el pueblo en las urnas, y por ser representantes del mismo; el Congreso debe estar atento a la forma en que es gastado el dinero que ha aprobado recaudar para el ejercicio fiscal correspondiente. Aunque, no hay que pasar por alto el control interno que tiene el mismo Poder Ejecutivo sobre sus propios funcionarios a través de la Contraloría General de la Federación, misma que se encuentra investida para fincar responsabilidades administrativas y aplicar sanciones, con apego a lo dispuesto por el artículo 32 bis de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Asimismo se puede encontrar que la Ley Federal de Responsabilidades de los servidores Públicos prevé un régimen sancionatorio con motivo de la comisión de infracciones administrativas que incluye: la inhabilitación temporal para desempeñar empleos o cargos en el servicio público, sin que ella deba estar facultada para juzgar el comportamiento de los servidores públicos, por el simple hecho de no ser un órgano jurisdiccional, correspondiendo a los Tribunales de la Federación fallar sobre el particular. Excepcionalmente será el Senado, quien erigido en Jurado de Sentencia deba fallar sobre el comportamiento presuntamente ilícito de ciertos servidores públicos previa acusación que formule la Cámara de Diputados erigida en Juraño de Acusación.¹¹⁷

¹¹⁷ ARTEAGA NAVA, Elisur. *Op. Cit.* Pp. 105 a 108.

Guste o no, es el Poder Legislativo, quien a través de la Cámara de Diputados tiene facultades constitucionales para controlar el ejercicio del gasto público de los Tres Poderes, por lo que nuestra propuesta concreta es lograr el fortalecimiento de éste órgano a fin de que se llegue a convertir materialmente en un genuino Tribunal de Cuentas, técnica, política y financieramente autónomo.

Con relación a los Poderes Locales, el segundo párrafo del artículo 110 de la Constitución General de la República dispone: "Los Gobernadores de los Estados, Diputados locales, Magistrados de los Tribunales Superiores de Justicia Locales y, en su caso, los miembros de los Consejos de las Judicaturas Locales, solo podrán ser sujetos de juicio político en los términos de éste Título por violaciones graves a ésta Constitución y a las leyes Federales que de ella emanen, así como por el manejo indebido de fondos y recursos Federales, pero en éste caso la resolución será únicamente declarativa y se comunicará a las Legislaturas Locales para que, en ejercicio de sus atribuciones, procedan como corresponda." Además de que la citada disposición constitucional atiende a lo dispuesto por el artículo 124 al delimitar el campo de actuación de las autoridades Federales y Locales.

Así pues, con el objeto de evitar la aprobación del ejercicio de la cuenta pública aún reconociendo expresamente la existencia de faltantes, pero que por presiones políticas se dejaron de fincar responsabilidades, Elisur Arteaga Nava propone:

- Permitir a la ciudadanía, mediante un procedimiento previsto en ley, que intervenga en el control y manejo de los fondos públicos, así como en el examen, estudio, análisis y aprobación de la cuenta pública.
- Creación de una fiscalía especial, cuyo titular sea nombrado por los partidos de oposición, cuyo objetivo sea detectar las irregularidades que existan respecto al manejo del erario público, culmine las investigaciones respectivas y ejercita la acción penal que en derecho proceda.
- Establecer los procesos de naturaleza jurisdiccional que atiendan a la garantía de audiencia, por medio de los cuales se finquen responsabilidades oyendo en su defensa al servidor público involucrado.
- Sea nombrado el titular de la Auditoría Fiscal de la Federación y a los Contadores Mayores de Hacienda por la Cámara de Diputados, de una terna propuesta por los partidos de oposición.¹¹⁸

Atendiendo al principio federalista, Cárdenas Gracia califica de erróneo no haber permitido a la Cámara de Senadores intervenir en la revisión de la cuenta pública, sobre todo si se toma en cuenta la concurrencia, coexistencia y coincidencia

¹¹⁸ ARTEAGA NAVA, Elisur. *Op. Cit.* P. 1012.

tributaria que existe entre la Federación y las Entidades Federativas en nuestro país.¹¹⁹

Un ejemplo claro en que se han desviado recursos público para la consecución de fines particulares es el caso PEMEX, en el que presuntamente el Senador Raúl Aldana de forma conjunta a Carlos Romero Dechamps utilizaron dinero de la paraestatal para financiar la campaña presidencial del ex candidato priista Francisco Labastida Ochoa. Hasta el día de hoy se sabe que los funcionarios permanecen libres mediante la tramitación de amparos, sin embargo se espera que llegue a feliz término el proceso penal que se llegue a enderezar en su contra, y que su libertad no se negocie en la mesa política sino mediante un proceso jurisdiccional, técnico jurídico.

La devolución del dinero del que indebidamente dispusieron no es una solución al problema político ni legal que generó el delio por ellos cometido, ya que profundiza la desconfianza de los gobernados hacia las instituciones públicas encargadas de impartir justicia, mermando profundamente en el ánimo de los gobernados, sobre todo de quienes consideramos que el régimen de impunidad no puede coexistir con el Estado de Derecho tan recurrido en el discurso político pero poco practicado por nuestras autoridades.

¹¹⁹ CÁRDENAS GRACIA, Jaime. *Una Constitución para la democracia. Propuestas para un nuevo orden constitucional..*, UNAM. México; 1996. P. 134.

CONCLUSIONES

Primera.- La relación tributaria encuentra su justificación en distintas teorías, entre las cuales no es dable que en la actualidad se diga que la teoría de la relación de sujeción es el sustento de la misma, debido a que dentro de un Estado democrático de derecho, la opresión no es la forma mas conveniente de persuadir al gobernado para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Segunda.- Desde mi punto de vista, la teoría del beneficio equivalente se adecua mas a la realidad de un país, cuya población ya no tolera el mal gobierno, ni la opresión del Estado, motivo por el cual los contribuyentes tenemos el derecho y la obligación de exigir una contraprestación a cambio del pago de nuestros impuestos, además de que dicha teoría encuentra su adopción constitucional mediante una nueva interpretación del principio de proporcionalidad tributaria.

Tercera.- Dado que formamos parte de una federación, debe equilibrarse la situación financiera de los Estados de la República y los Municipios, ya que de forma conjunta a la Federación, son sujetos activos de la relación tributaria.

Cuarta.- Una de las garantías consagradas en la Constitución en materia tributaria es la de audiencia, la cual se ha dicho que no es necesario que sea previa. Sin embargo, las garantías que tienen mayor importancia en materia impositiva son las de legalidad, equidad y proporcionalidad.

Quinta.- Es tal la importancia de la garantía de legalidad, que bajo el supuesto de que el legislador no prevea en la norma la creación de un impuesto específico, su cobro sería a todas luces ilegal. El referido principio se puede representar en el aforismo, que por analogía del derecho penal reza así: *"Nullum Tributum sine lege"*. Atento al principio de legalidad, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y estén reconocidos por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental.

Sexta.- Es importante destacar el principio de equidad, respecto del cual se suele confundir en materia fiscal, con la generalidad y uniformidad de la norma, pues éste valor no debe referirse a la abstracción de la norma jurídica, sino que en el terreno de los hechos realmente debe existir igualdad y justicia. Nunca debe significar que se trate igual a los desiguales.

Séptima.- Dado que las leyes deben establecer una regulación tributaria equitativa, no basta con que se cumpla con el requisito de legalidad para que las normas jurídicas tributarias en el sistema jurídico mexicano tengan validez, sino que se requiere cumplir con el principio de equidad y proporcionalidad, de conformidad a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Octava.- Debe dejarse bien asentado que la competencia legislativa en materia tributaria es concurrente, entre el Congreso General de la República y las Legislaturas de los Estados. Sin embargo, ni la Constitución ni las leyes

secundarias son precisas respecto de los actos y efectos específicos que cada una de ellas puede regular, por lo que se llama la atención a los distintos partidos políticos que conforman los Congresos, para que remedien esta situación anómala en aras de lograr un genuino Federalismo mexicano. Dicho en otras palabras, en materia tributaria existen facultades atribuidas a la Federación; las atribuidas a las Entidades Federativas; las que son prohibidas a la Federación; las prohibidas a las Entidades Federativas, facultades coincidentes; facultades coexistentes; facultades de auxilio y finalmente facultades que emanan de la jurisprudencia, lo que provoca confusión tanto en el gobernado como en la autoridad hacendaria, por lo que se propone la construcción didáctica de un sistema competencial claro y preciso en materia tributaria que coadyuve al mejor entendimiento de tales facultades, a fin de evitar se sigan dando criterios contradictorios que lesionen sin duda alguna la seguridad jurídica a que tenemos derechos los gobernados.

Novena.- Conocida que es la importancia que tienen el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos de la Federación para el buen funcionamiento del Estado, y la trascendencia de su estudio y aprobación en tiempo y forma, me atrevo a proponer una reforma constitucional en que se obligue al titular del Ejecutivo a la entrega de los referidos documentos el día en que presenta su informe anual de labores y comparece ante el Congreso, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 69 de la Carta Magna; es decir, a la apertura del primer período de sesiones ordinarias, siendo el día 1º de septiembre de cada año, y bajo el supuesto de que éstos no sean aprobados por la mayoría parlamentaria, obliga a los disidentes a que a través del Presidente de su

Fracción Parlamentaria exhiba en el momento de la votación un nuevo proyecto que sea votado en la sesión siguiente de la Cámara de Diputados.

Décima.- Si aún tomando en cuenta la propuesta anterior, la Constitución Política no prevé un mecanismo de reconducción presupuestal para el supuesto en que los legisladores no aprueben a tiempo, el Presupuesto de Egresos, ni la Ley de Ingresos, sería inadmisibles que concluido el período para el cual fueron elaborados dichos documentos, sin que se hubiese aprobado el subsecuente, dejaran de tener vigor, pues el Estado no se puede sostener sin las contribuciones de los gobernados. Entonces pues, la única solución aceptable es que se extendiera su vigencia por un tiempo limitado y dejara de tener vigor el día en que sean publicados la ley y presupuesto del ejercicio fiscal en que se tributa.

Undécima- La inequidad tributaria que rige nuestro sistema impositivo, que se advierte en el desigual reparto del ingreso entre la Federación, los Estados y los Municipios es un vicio que mengua el Sistema Federalista que el Constituyente de 1824 adoptó para la organización política del Estado mexicano, por lo que para remediar dicho mal es necesaria una reforma constitucional y varias a las leyes secundarias que logren el reparto equitativo y justo del ingreso nacional entre las Entidades Federativas y los Municipios que las conforman, en las que se sigan las siguientes directrices:

- Materias a gravar a cargo de la Federación.
- Materias que expresamente se prohíben a los Estados.
- Materias conferidas exclusivamente a los Municipios.

- Crear un mecanismo jurídico mediante el cual se garantice un reparto equitativo del ingreso.
- Elevar a rango constitucional el criterio de que los gastos totales del gobierno federal se transfiera al menos el 15% a los estados y un tanto igual a los Municipios.

Además se propone brindar al Municipio el papel protagónico del cual ha sido relegado en materia tributaria, por ser sus autoridades las que más cercanía tienen a la gente, y bajo cuya esfera competencial se pueden palpar de forma más evidente la canalización de los recursos núblicos.

Duodécima.- La privación de la libertad del individuo es una medida represiva, que solo debiera establecerse cuando el sujeto representa alta peligrosidad para los demás miembros de la colectividad. Quien comete un delito fiscal no es por ese simple hecho una persona que represente alta peligrosidad para sus semejantes. Por lo que debe concluirse, que por la comisión de delitos fiscales no debe privarse de la libertad al individuo. Por lo tanto quien cometa delitos fiscales no deberá hacerse acreedor a una pena privativa de la libertad, sino una mediante la cual, se busque satisfacer las necesidades de índole colectivo que se persiguen mediante el pago del tributo; por lo que la persona que caiga en las hipótesis delictuales tributarias, habrá de ser sancionada con el pago de un determinado monto, teniendo como garantía su propio patrimonio, pero en los casos en que este último no exista o sea insuficiente, podrá ser conmutado mediante trabajo en beneficio de la comunidad, a disposición de la autoridad judicial y administrativa competente.

Décimo tercera.- El pago de tributo representa un enorme esfuerzo a cargo de los contribuyentes. Estos se desprenden de una porción de su patrimonio para la satisfacción de necesidades colectivas. Toda vez que los servidores públicos deben utilizar adecuadamente dichos recursos, por el sacrificio de la gente y objeto que persiguen; entonces pues, el uso ilícito de dichos dineros debe ser altamente penalizado por el legislador, motivo por el cual la revisión de la cuenta pública tiene un papel principal dentro de nuestro sistema tributario, a efecto de fincar las responsabilidades correspondientes.

Décimo cuarta.- Por necesidad de transparencia en el manejo de los recursos públicos, es necesario que tanto el órgano fiscalizador Federal como el de las Entidades de la República hagan su labor de forma imparcial, con apego a derecho y sumamente técnico. Además, dada la importancia que tiene la fiscalización de la cuenta pública; y que las Contadurías Mayores de Hacienda y la Auditoría Superior de la Federación son órganos que dependen de los Congresos y de la Cámara de Diputados; sumado a que éstos órganos se componen por miembros de distintos partidos políticos, considero que la titularidad de dichos órganos fiscalizadores debiera ser colegiada en vez de unipersonal, con el objeto de aguantar la presión política y económica de que puede ser objeto un órgano constitucional con tanta importancia como el que se estudia y cuyos integrantes sean igualmente, miembros de distintos partidos políticos, tomando como base analógica la conformación del Instituto Federal Electoral.

Décimo quinta.- Se propone la disminución de la tasa gravable en los Impuestos al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, lo que implica necesariamente el aumento de la base de contribuyentes. Consecuentemente se debe invitar al gobernado para que contribuya con el gasto, fomentando la producción y el consumo, y evitando en la medida de lo posible el crecimiento de la tasa del desempleo.

BIBLIOGRAFIA

1. **ANDREOZZI, Manuel**, "Derecho tributario argentino" tipográfica argentina. Argentina: 1951.
2. **ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo**, "Derecho fiscal" quinta edición. Editorial Themis. México; 1989.
3. **ARTEAGA NAVA, Elisur**, "Tratado de derecho constitucional" Oxford y university press. México; 1999.
4. **BIDART CAMPOS, Germán**, " Tratado elemental de derecho constitucional argentino", Argentina; 1985.
5. **BURGOA ORIHUELA, Ignacio**, "Diccionario de derecho Constitucional garantías y amparo" sexta edición. Porrúa. México; 2000.
6. **CÁRDENAS GRACIA, Jaime**, "Una Constitución para la democracia. Propuestas para un nuevo orden constitucional", UNAM. México; 1996.
7. **CARPIZO, Jorge**, "Estudios Constitucionales" séptima edición. Porrúa y UNAM. México; 1999.
8. **CARRASCO IRIARTE, Hugo**, "Derecho fiscal constitucional" cuarta edición, Oxford y university press. México; 2001.
9. **CARRASCO IRIARTE, Hugo**, "Derecho fiscal, segunda parte", 2ª edición. Oxford University Press. México; 2002.
10. **CARRASCO IRIARTE, Hugo**, "Diccionarios jurídico temáticos. Derecho fiscal". 2ª edición. Segunda parte", Vol. 3 L-Z. Oxford University Press. México; 2002.

11. **CORTINA GUTIERREZ, Alfonso**, "Curso de política de finanzas de México" México.
12. **CRUZ MORALES, Carlos A.** "Los artículo 14 y 16 constitucionales" Porrúa. México; 1977.
13. **CUEVA, Arturo de la**, "Derecho fiscal", Porrúa. México; 1999.
14. **DE LA GARZA, Sergio F.**, "Derecho financiero mexicano "quinta edición. Porrúa. México; 1973.
15. **DELGADILLO GUTIRREZ; Luis Humberto**, "Principios de derecho tributario" tercera edición. editorial limusa. México; 1998.
16. **FERNÁNDEZ PIRLA, José María**, "El tribunal de cuentas de las comunidades europeas y los tribunales de cuentas de los países miembros: competencias y relaciones", encuentro internacional. Tribunal de Cuentas. España; 1986.
17. **FERNANDEZ RUIZ, Jorge** (coordinador), "Diccionario de derecho administrativo" Porrúa y UNAM. México; 2003.
18. **FIGUEROA LARAUDOGOITIA, Alberto y DA SILVA OCHOA, Juan Carlos**, "Parlamento y derecho". Parlamento Vasco. España; 1991.
19. **FIX ZAMUDIO, Héctor**, "La constitución y su defensa" UNAM. México; 1984.
20. **FLORES ZAVALA, Ernesto**, "Elementos de finanzas públicas mexicanas", 13ª edición. Porrúa. México; 1971.
21. **GÁMIZ PARRAL, Máximo**, "Derecho constitucional y administrativo de las entidades federativas", UNAM. México; 2003.
22. **GARCIA DOMINGUEZ; Miguel Ángel**, "Teoría de la infracción fiscal" cárdenas editor y distribuidor. México; 1982.

23. **GARZA, Sergio Francisco de la**, "Derecho financiero mexicano", 17ª edición. Porrúa. México; 1992.
24. **GIL VALDIVIA, Gerardo**, "Aspectos jurídicos del financiamiento publico". Porrúa. México; 1989.
25. **GIULIANI FONROUGE, Carlos M**, "Derecho financiero", tercera edición, ediciones De palma. Vol. 1. Argentina; 1982.
26. **GONZALEZ RODRIGUEZ, Alfonso**, "La justicia tributaria en México" editorial jus. México; 1992.
27. **IZQUIERDO MUCIÑO, Marta Elba**, "Garantías individuales" Oxford y university press. México; 2001.
28. **LANZ DURET, Miguel**, "Derecho constitucional mexicano", 5ª edición. Editorial continental. México; 1982.
29. **LARA ESPINOZA, Saúl**, "Las garantías constitucionales en materia penal." Segunda edición,. Porrúa. México; 1999.
30. **MARGAIN MANAUTOU, Emilio**, "Introducción al estudio del derecho tributario" segunda edición. Universidad autónoma de san Luis Potosí. México; 1969.
31. **MARTINEZ BULLE- GOYRI, Víctor M**, "Las garantías individuales en la constitución de 1917" Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México; 1992.
32. **MICHELI GEAN, Antonio**, "Curso de derecho tributario" Traducción de julio Banacloche. Editorial de derecho financiero. España; 1975.
33. **MIGUEL CALZADO, María de Jesús** "Sistema Nacional de Coordinación fiscal", UNAM. México; 1991.

34. **MORENO, Daniel** "Derecho Constitucional Mexicano". Décimo primera edición. Porrúa. México; 1990.
35. **NEUMARK, Fritz**, "Principios de imposición" traducción de José Zamit Ferrer. Instituto de estudios fiscales. España; 1974.
36. **PEREZ BECERRIL, Alonso**, "Presunciones tributarias en el derecho mexicano" Porrúa. México; 2001.
37. **PÉREZ DE ACHA Luis Manuel y REVILLA MARTÍNEZ, Eduardo**, "Estudios tributarios", Instituto de Estudios Parlamentarios Eduardo Neri. México; 2001.
38. **PEREZ de AYALA, José Luis**, "Explicación de la técnica de los impuestos" tercera edición. editorial de derecho financiero. España; 1981.
39. **PUGLIESE, Mario**, "Instituciones de derecho financiero", Porrúa. México: 1976.
40. **QUIRÓZ ACOSTA, Enrique**, "Lecciones de derecho constitucional I". Porrúa. México; 1999.
41. **RABELL GARCIA, Enrique**, "Temas constitucionales" México; 1997.
42. **REAL ACADEMIA ESPAÑOLA**, "Diccionario de la lengua", Tomo A-G. Editorial Espasa Calpe. España 1992.
43. **REAL ACADEMIA ESPAÑOLA**, "Diccionario de la lengua", Tomo H-Z. Editorial Espasa Calpe. España 1992.
44. **REVISTA JURÍDICA DE LA UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA**, No. 32. México; 2002.
45. **REYES VERA, Ramón**.- Reviste lex, órgano de difusión y análisis de la generación 1985-1988 de la división de estudios de postgrado de la Facultad de derecho de la UNAM, año1, No. 1, México 15 de mayo de 1990.

46. **SANCHEZ BRINGAS, Enrique**, "Derecho constitucional". Porrúa. México; 1995.
47. **SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio**, "Derecho fiscal mexicano", Cárdenas editor y distribuidor. México; 1983.
48. **SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo**, "Aplicación practica del derecho fiscal. Introducción al derecho fiscal". Línea universitaria. México; 2002.
49. **SEPÚLVEDA IGUÍÑIZ, Ricardo**, "Derecho parlamentario constitucional mexicano". Editorial Themis.
50. **SERRA ROJAS, Andrés**, "Derecho administrativo". Sexta edición. Porrúa. México; 1974.
51. **SMITH, Adam**, "La riqueza de las naciones" fondo de cultura económica. México; 1978.
52. **TENA RAMÍREZ, Felipe**, "Derecho constitucional mexicano", 33ª edición. Porrúa. México; 2000. **RABASA, Emilio**, "La Constitución y la dictadura: estudio sobre la organización política de México", 7ª edición. Porrúa. México; 1990.
53. **VALDÉS VILLAREAL, Miguel**, "Estudios fiscales administrativos 1964-1981", SHCP. México; 1982.
54. **VALENCIA CARMONA, Salvador**, "Derecho Constitucional Mexicano a fin de siglo". Porrúa y UNAM. México; 1995.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLÁN**, Ángel Manuel, "El estatuto de los Parlamentarios y los derechos fundamentales", Editorial Tecnos. España; 1992
- ALONSO DE ANTONIO**, José Antonio, "Derecho Parlamentario", J.M. Bosch editor. España; 2000.
- ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo, "Derecho fiscal" décimo tercera edición. Editorial Themis. México; 1998.
- ASTUDILLO MOYA**, Marcela, "La distribución de los impuestos entre la Federación, Estados y Municipios en el siglo XX" UNAM y Miguel Ángel Porrua, Grupo editorial. México; 2001.
- ARTEAGA NAVA**, Elisur, "Derecho constitucional", Oxford University Press, Harla. México; 1999.
- BERLÍN VALENZUELA** Francisco, "Derecho Parlamentario". Fondo de cultura económica. México; 1995.
- BERLÍN VALENZUELA** Francisco, (coordinador), "Diccionario universal de términos Parlamentarios". Edita Miguel Ángel Porrúa, grupo editorial. México; 1998
- BURGOA ORIHUELA**, Ignacio, "Diccionario de derecho Constitucional, garantías y amparo", 6ª edición. Editorial Porra, S.A. México; 2000.
- CALDERÓN SALAZAR**, Jorge A. y otros "México: reforma fiscal, política, económica y deuda publica. Análisis y alternativas" instituto de estudios de la revolución democrática. México; 2002.
- CARPIZO**, Jorge, "Estudios Constitucionales", 7ª edición. Editorial Porrúa, S.A. México; 1999.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho fiscal constitucional" cuarta edición. Oxford University Press. México; 2000.

CUEVA, Arturo de la, "Derecho fiscal" Porrúa. México; 1999.

FIX ZAMUDIO, Héctor, "La función actual del Poder Legislativo. El Poder Legislativo en la actualidad", UNAM y cámara de diputados. México; 1994

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Finanzas publicas mexicanas" trigésimo primera edición. Porrúa; México.;1995

GÁMIZ PARRAL, Máximo N., "Derecho constitucional y administrativo de las entidades federativas" UNAM. México:1990.

GARCIA SUAREZ, Miroslava y **CALDERON SALAZAR**, Jorge A. "Reforma fiscal integral: Justa, equitativa y federalista" Instituto de Estudios de la Revolución democrática. México; 2001.

GONZÁLEZ- SALAS CAMPOS Raúl, , "Los delitos fiscales" Pérez nieta editores. México; 1995.

GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso, "La justicia tributaria en México" Editorial Jus. México; 1982.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, "Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México" Tax editores. México; 2000.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, "Nuevo diccionario jurídico mexicano". Tomo P-Z. Editorial Porrúa, S.A. México; 2001.

LUJAMBIO, Alonso, "Federalismo y Congreso" Instituto de Investigaciones jurídicas de la UNAM. México; 1995.

MARGÁIN MANAUTO, Emilio, "Introducción al estudio del derecho tributario mexicano" décimo segunda edición. Porrúa. México; 1996.

MIJANGOS BORJA, María de la Luz, "El control del presupuesto en una democracia", UNAM. México; 1992.

MORA DONATO, Cecilia Judith, "Principales procedimientos Parlamentarios", LVIII legislatura. México; 2001.

ORRANTIA ARELLANO, Fernando A., "Las facultades del Congreso Federal en materia fiscal" segunda edición. Porrúa. México; 2001.

PEÑA MENA, José Antonio y otros(coordinadores), "Investigación y desarrollo en la reforma fiscal" Instituto de Investigaciones Jurídicas y Academia mexicana de ciencias. México; 2002.

PÉREZ Germán y MARTÍNEZ Antonio (compiladores), "La cámara de diputados en México", LVII legislatura de la cámara de diputados y Miguel Ángel Porrúa, S.A. México; 2000.

PÉREZ BECERRIL, Alonso, "Presunciones tributarias en el derecho mexicano" Porrúa. México; 2001.

PUGLIESE, Mario "Instituciones de derecho financiero"segunda edición. Editorial Porrúa. México; 1976.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y **ROJAS YAÑEZ**, Jorge, "Derecho tributario mexicano " editorial trillas. México; 1997.

RÍOS GRANADOS, Gabriela (coordinadora), "Concepto de reforma fiscal" , Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México; 2002.

RIOS GRANADOS, Gabriela, "Breve semblanza sobre derechos y garantías de los contribuyentes. Un estudio de derecho comparado España y México" Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México; 2003.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho fiscal" Harla. México; 1995.

SANCHEZ GOMEZ, Narciso, "Derecho fiscal mexicano" Porrúa. México; 1999.

SOLÍS MANJARREZ, Leopoldo y otros, "Reflexiones sobre el reciente intento de reforma fiscal en México" , Instituto de Investigación Económica y social Lucas Alaman. México; 2002.

TAPIA TOVAR, José, "La evasión fiscal. Causas efectos y soluciones" Porrúa. México; 2000.

TENA RAMÍREZ, Felipe, "Derecho Constitucional mexicano", 33ª edición. Editorial Porrúa, S.A. México; 2000.

TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, "Teoría y practica de los delitos fiscales" segunda edición. Porrúa. México; 2001.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley de Coordinación Fiscal.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.

FE DE ERRATAS

	PAGINA	PARRAFO	DICE	DEBE DECIR
1	10	8	EMBRAGO	EMBARGO
2	15	1	DEBIERAN	DEBEN
3	22	ULTIMO	FRACCION III	FRACCION II
4	61	8	GRABA	GRAVA
5	76	10	CASA	CADA
6	79	10	FRACCION VII	FRACCION IV
7	122	3	AL	EL

FE DE ERRATAS

	PAGINA	PARRAFO	DICE	DEBE DECIR
1	10	8	EMBRAGO	EMBARGO
2	15	1	DEBIERAN	DEBEN
3	22	ULTIMO	FRACCION III	FRACCION II
4	42	9	NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE	NULLUM PENA ✓ SINE LEGE
5	61	8	GRABA	GRAVA
6	76	10	CASA	CADA
7	79	10	FRACCION VII	FRACCION IV
8	122	3	AL	EL
9	134	5	NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE	NULLUM PENA ✓ SINE LEGE