



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL

**PROPUESTA DE ADICIÓN
ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XXIX, PUNTO 5
CONSTITUCIONAL**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :**

**CAROLINA ESPERANZA GARCIA
MONTROYA**

ASESOR: LIC. FELIPE ROSAS MARTÍNEZ



MÉXICO, D.F.

2008



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.

A Dios por estar acompañarme en todo momento.

A mi familia por su confianza y apoyo.

A Christian, merci pour tout ton amour et ton support.

A mis amigos por estar siempre conmigo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES DE LAS FACULTADES DE IMPOSICIÓN DE CONTRIBUCIONES	5
1) Constitución de Cádiz de 1812	5
2) Constitución de Apatzingán de 1814	8
3) Constitución Federalista de 1824	13
4) Siete Leyes Constitucionales de 1836	16
5) Constitución Conservadora de 1843	19
6) Constitución Liberal de 1857	21
7) Constitución Social y Política de 1917	24
CAPÍTULO II. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA IMPONER CONTRIBUCIONES	31
1) Facultades generales y especiales	31
2) Fines extrafiscales de los impuestos	37
3) Legitimidad constitucional de los impuestos con fines extrafiscales	39
4) Impuestos con fines extrafiscales en relación con los principios de justicia tributaria	44
5) Garantías en materia tributaria	45
6) Garantía de destino al gasto público	47
7) Garantía de equidad tributaria	49
8) Garantía de proporcionalidad tributaria	54
9) Garantía de legalidad tributaria	58
10) Antecedentes legislativos del artículo 73, fracción XXIX, punto 5 Constitucional	
CAPÍTULO III. FUENTES TRIBUTARIAS QUE HAN SIDO GRAVADAS POR LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, NO PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XXIX, PUNTO 5 CONSTITUCIONAL	85
1) Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	85
2) Fuentes tributarias gravadas por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.	88
CAPÍTULO IV. CRITERIOS SOSTENIDOS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RESPECTO DE LAS FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA IMPONER CONTRIBUCIONES ESPECIALES.	100
1) Competencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	101
2) Criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de aguas gasificadas o minerales	103
3) Criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de bebidas alcohólicas distintas de la cerveza	108

4) Criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de telecomunicaciones	113
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y PROPUESTA DE ADICIÓN AL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XXIX, PUNTO 5 CONSTITUCIONAL.	120
BIBLIOGRAFÍA	124

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo, tiene como propósito optar título de licenciada en Derecho, por lo cual se hizo la tesis intitulada “Propuesta de Adición al Artículo 73, fracción XXIX, punto 5 Constitucional”.

El artículo 73, de nuestra Carta Magna, mismo que ha sido reformado en múltiples ocasiones para establecer y definir las facultades otorgadas al Congreso de la Unión, consagra entre otras, aquéllas que se refieren a su potestad tributaria.

La fracción VII, del referido artículo 73, faculta al Congreso Federal para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 31, fracción IV y 124 del mismo ordenamiento, de donde concluimos que en nuestro País se permite un sistema tributario concurrente.

Lo anterior, siempre y cuando no existan facultades impositivas concedidas de manera expresa a la Federación, ya que de actualizarse este último supuesto, sólo la Federación se encuentra autorizada para gravar tales materias expresas.

Dicho en otras palabras, la concurrencia impositiva puede presentarse en nuestro país, en el supuesto de que la materia correspondiente no esté reservada expresamente por la Constitución, al Órgano Legislativo Federal.

De conformidad con el texto del artículo 73, XXIX, de nuestra Carta Magna, las fuentes tributarias ahí consignadas, en concordancia con lo dispuesto por el diverso numeral 124, se encuentran reservadas de forma exclusiva a la potestad tributaria del Congreso de la Unión, de lo cual no nos queda ninguna duda.

En este orden de ideas, es claro que la intención de incluir dentro del artículo 73, de nuestra Ley Fundamental, materias como el comercio exterior, la explotación de recursos naturales, las instituciones de crédito y sociedades de seguros, los servicios públicos concesionados, y las contribuciones especiales, no fue otra que la de limitar las facultades impositivas a las entidades federativas, respecto de dichos rubros

Ahora bien, por lo que hace al punto 5 de la fracción XXIX del referido artículo 73, es evidente que nuestro constituyente reservó a la Federación la imposición de contribuciones especiales respecto de las fuentes tributarias ahí consagradas, esto es, sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

No obstante que las facultades del Congreso de la Unión para imponer contribuciones especiales se encuentran enumeradas en el apartado mencionado en el párrafo anterior, es evidente que nuestro Congreso también ha expedido

contribuciones especiales respecto de fuentes tributarias específicas que no se encuentran dentro del multicitado catalogo, tales como el impuesto especial sobre producción y servicios por lo que hace a los servicios de telecomunicaciones, bebidas alcohólicas distintas de la cerveza y aguas mineralizadas, gas natural, jarabes o concentrados para preparar refrescos, juegos y sorteos, etc.

Por lo anterior, recientemente han sido promovidos un sinnúmero de juicios de amparo en los que los argumentos hechos valer por los quejosos van encaminados a demostrar que el Congreso de la Unión carece de facultades para imponer contribuciones especiales respecto de las fuentes tributarias antes mencionadas, y por ende, la ley que regula dichas contribuciones resulta inconstitucional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha conocido de estos asuntos, realizando un profundo análisis sobre la constitucionalidad específicamente de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por gravar las citadas fuentes tributarias que, cabe recordar, no se encuentran dentro del catálogo del punto 5 de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, concluyendo que el Congreso de la Unión sí cuenta con facultades para imponer dichas contribuciones especiales, salvando así la omisión de nuestra Carta Magna en tal sentido.

Es evidente que es necesaria una adición al artículo 73, fracción XXIX, punto 5 constitucional en el sentido de incluir dentro del catalogo de fuentes

tributarias susceptibles de ser gravadas mediante una contribución especial diversas ramas de la industria de las que se encuentran gravadas por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

El objetivo de este trabajo es realizar un análisis histórico de la evolución constitucional de las facultades del estado para imponer contribuciones, dentro de los diversos ordenamientos constitucionales que han regido nuestro país a lo largo de la historia, de la evolución del artículo 73, fracción XXIX constitucional, desde su creación hasta su texto actual, así como de las fuentes tributarias que han sido gravadas por la legislación mencionada en el párrafo anterior.

Asimismo, se analizarán a detalle las facultades del Congreso de la Unión para imponer contribuciones generales y especiales, a fin de demostrar la procedencia de la inclusión de las diversas fuentes tributarias dada su naturaleza, analizando también los importantes criterios sostenidos por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación en ese sentido.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES DE LAS FACULTADES DE IMPOSICIÓN DE CONTRIBUCIONES

A través de la historia de nuestro País, han regido diversas Constituciones, cada una de ellas con matices propios de su contexto histórico; sin embargo, en todas ellas se han contenido preceptos básicos en materia tributaria, tales como las facultades de imposición de contribuciones.

1) CONSTITUCIÓN DE CÁDIZ DE 1812

A finales del siglo XVIII, en el México colonial se empezaron a gestar los primeros brotes liberales de los habitantes de la Nueva España, principalmente por los criollos, mestizos e indígenas, quienes estaban en desacuerdo con la autoridad soberana del Rey Fernando VII quien ejercía su autoridad, en algunos casos en contravención de los derechos naturales, aunado a un sinnúmero de factores que dan como resultado en la Guerra de Independencia, iniciada por el sacerdote Don Miguel Hidalgo y Costilla, quien expidió dos decretos que abolieron la esclavitud en 1810.

Un cuerpo representativo, formado por 16 miembros, marchó a España a defender los intereses de la Nueva España. En las Cortes de Cádiz se reveló la injusta política que obstaculizaba el desarrollo natural de los pueblos que habían quedado bajo el reino de la península y se expusieron cuestiones tan

determinantes como la libertad de imprenta, las leyes de elecciones para ayuntamientos y diputaciones provinciales, la separación de la autoridad militar de cualquier intervención judicial, el respeto a los derechos individuales y las bases del sistema social.

El documento emanado de ese ejercicio legislativo, fue la Constitución de Cádiz, de 1812, cuya vigencia en la Nueva España sería breve, y en cuya iniciativa tuvieron participación 17 Diputados o representantes de la Nueva España.¹

Los artículos de esta Constitución que se encuentran relacionados con las contribuciones y las facultades de las Cortes para imponerlos fueron del tenor literal siguiente:

“Artículo 8.- También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.”

“Artículo 27.- Las Cortes son la reunión de todos los diputados que representan la Nación, nombrados por los ciudadanos en la forma que se dirá.”

“Artículo 131.- Las facultades de las Cortes son:

...

Decimatercia. Establecer anualmente las contribuciones e impuestos.”

“Artículo 172.- Las restricciones de la autoridad del Rey son las siguientes:

...

Octava. No puede el Rey imponer por sí directa ni indirectamente contribuciones, ni hacer pedidos bajo

¹ México en las Cortes de Cádiz. Serie El Liberalismo Mexicano en Pensamiento y en Acción. Empresas Editoriales, México, 1949.

cualquier nombre o para cualquiera objeto que sea, sino que siempre los han de decretar las Cortes.”

“Artículo 338.- Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas, basta que se publique su derogación o la imposición de otras.”

“Artículo 339.- Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”²

Como podemos observar, dentro de esta Constitución se contenía la obligación de todo español y, por extensión a nuestro País, de contribuir sin distinción alguna a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

Ahora bien, este ordenamiento Constitucional establecía los lineamientos para la formación de Cortes, mismas que eran la reunión de todos los diputados que representaran a la Nación, los cuales eran nombrados por los ciudadanos a través de juntas electorales.

Estas Cortes, tenían como facultad establecer anualmente las contribuciones e impuestos, así como aprobar el repartimiento de las contribuciones entre las provincias. Asimismo, se prohibía al Rey la imposición de contribuciones, ya fuera directa o indirectamente, pues, como ya se ha dicho esta era facultad exclusiva de las Cortes.

² Tena Ramírez, Felipe. Leyes Fundamentales de México 1802-1992. Décimo Séptima Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1992. pág. 59

En efecto, las Cortes establecían o confirmaban anualmente las contribuciones, ya fueran directas, indirectas, generales, provinciales o municipales, repartiéndose entre todos los españoles (y por extensión a nuestro País) con proporción a sus facultades, sin excepciones ni privilegios.

Como se puede advertir, la Constitución de Cádiz como primer texto constitucional que rigió en nuestro País, establecía la facultad de las Cortes exclusivamente para imponer las contribuciones, cualquiera que fuera su naturaleza, esto es, directas, indirectas, etc., como órgano legislativo del Estado.

Asimismo, se advierte el primer antecedente por lo que hace a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria, toda vez que en dicha Constitución se establece como requerimiento para la imposición de contribuciones, que éstas fueran en función de la proporción de los ingresos de los ciudadanos, esto es, en función de su capacidad contributiva, tal como lo entendemos en nuestros días; además de indicar que dichas contribuciones debían establecerse sin excepciones y privilegios, esto es, de forma equitativa.

2) CONSTITUCIÓN DE APATZINGÁN DE 1814

La vuelta al absolutismo, con el retorno de Fernando VII al trono español, en 1814, implicó la cancelación temporal de este esfuerzo liberal; abolió la Constitución, disolvió las Cortes e inclusive encarceló a diputados. Cádiz significó sólo un aspecto del ansia de libertad que prevalecía en los territorios hispanoamericanos. La Nueva España había elegido otra vía para lograr las

condiciones de igualdad. El 16 de septiembre de 1810, encabezados por el cura Miguel Hidalgo, los novo hispanos despertaron a la lucha por la independencia; fue entonces también cuando las posibilidades de una nueva nación comenzarían a surgir. A lo largo de once años de lucha se mostró el anhelo de liberación de los novo hispanos. No en vano, había abolido la esclavitud y posteriormente Don José María Morelos dictó la supresión de las castas, el pago de gabelas, y la repartición de tierras a los indios.

Después de la muerte de los primeros caudillos, el movimiento se encaminó hacia dos posiciones: la militar y la política. En agosto de 1811, en Zitácuaro se constituyó la Junta Nacional Americana, depositaria de la autoridad y encabezada por Ignacio López Rayón, José Sixtos Verduzco y José María Liceaga.

En 1813, Don José María Morelos y Pavón consideró necesario crear un cuerpo representativo, investido de autoridad y del que emanara la voluntad nacional. En septiembre se iniciaron los trabajos del Congreso de Chilpancingo; los representantes designados a participar en este primer esfuerzo legislativo nacional fueron letrados, eclesiásticos y abogados. Se inauguró con un discurso leído por Morelos, los Sentimientos de la Nación, en el que se expresaban las disposiciones de orden político, económico y social que deberían considerarse en la futura legislación nacional.

El 22 de octubre de 1814, el Congreso, reunido en la ciudad de Apatzingán a causa de la persecución de las tropas de Calleja, promulgó la primera Constitución de México, titulada Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana. Se basaba en los principios de la Constitución de Cádiz, aunque un tanto modificados, pues, a diferencia de la española, la de Apatzingán preveía la instauración del régimen republicano de gobierno y no sólo defendía el principio de la soberanía popular, sino también el derecho del pueblo a cambiar al gobierno según su voluntad.

Se proclamaba la división de poderes: ejecutivo, legislativo y judicial, considerando como órgano supremo al Congreso, compuesto por 17 diputados de las provincias, con facultades legislativas, políticas y administrativas, entre las cuales estaba la de nombrar a los miembros del Gobierno (ejecutivo) que debía estar formado por tres personas, alternándose éstas en la Presidencia cada cuatro meses, y del Supremo Tribunal de Justicia (judicial) constituido por cinco personas. Se decretaba a la religión católica como única y proclamaba la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley, la libertad de palabra y de prensa y la inviolabilidad del domicilio.

La Constitución de Apatzingán se inspiró más en el modelo liberal-democrático de las constituciones francesa y española que en las ideas sociales y políticas de Morelos formuladas en el documento "Sentimientos de la Nación". Además de no proponer medidas para moderar la opulencia de los ricos y la indigencia de los pobres, punto central del pensamiento de Morelos, al depositar el

poder ejecutivo en tres personas en vez de una, la Constitución de 1814 propiciaba la anarquía del movimiento insurgente que Morelos había tratado de evitar, y limitaba su papel como líder revolucionario, entorpeciendo su acción militar y política, esta Constitución fue la primera que pudo considerarse como la primera aunque no tuvo vigencia debido a la lucha armada que se daba en el País.³

En cuanto a nuestro estudio se refiere, la Constitución de Apatzingán contenía las siguientes disposiciones:

“Artículo 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad; sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.”

“Artículo 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos; un sacrificio voluntario de los bienes, y de la vida, cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.”

“Artículo 48.- El Supremo Congreso se compondrá de diputados elegidos uno por cada provincia, e iguales todos en autoridad.”

Capítulo VIII. De las atribuciones del Supremo Congreso

“Al Supremo Congreso pertenece exclusivamente:

...

Artículo 113.- Arreglar los gastos del gobierno. Establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos: como también el método conveniente para la administración, conservación y enajenación de los bienes propios del estado: y en los casos de necesidad tomar

³ De la Torre Villar, Ernesto (et, al). Desarrollo Histórico del Constitucionalismo, Primera Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 1976. pág. 33

caudales a préstamo sobre los fondos y crédito de la nación.”⁴

Claramente en esta Constitución se establecía que las contribuciones públicas no eran extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y defensa del Estado.

Asimismo, se contenía como obligación de los ciudadanos para con la patria “una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos”, entendido esto como la obligación de pagar las contribuciones que el estado impusiera.

Este dispositivo Constitucional establecía que la facultad para establecer contribuciones e impuestos, establecer el modo de su recaudación, administración y conservación le correspondía al Supremo Congreso.

El Supremo Congreso se componía de diputados elegidos por cada una de las provincias, los cuales eran nombrados por dicho Congreso por escrutinio y a pluralidad absoluta de votos de los ciudadanos con derecho a voto, por cada una de las provincias.

En esta Constitución se establecía un Supremo Congreso, de carácter representativo cuyos miembros eran elegidos por votación de las provincias, en manos de quienes estaba la creación e imposición de las contribuciones e

⁴ Constitución de Apatzingán. México. Comisión Nacional para las Celebraciones del 175 Aniversario de la Independencia Nacional y 75 Aniversario de la Revolución Mexicana, Instituto Nacional De Estudios Históricos de la Revolución Mexicana, México, 1985.

impuestos; así mismo se establecía la existencia de un secretario de hacienda encargado de la administración de los recursos del Supremo Gobierno.

Como claramente se advierte se establecían facultades de imposición muy generales sin realizar distinción alguna respecto de su naturaleza, quedando a cargo del Supremo Congreso, primer antecedente histórico de nuestro Congreso de la Unión.

3) CONSTITUCIÓN FEDERALISTA DE 1824

Por el año de 1820 dentro de las negociaciones de Agustín de Iturbide, Jefe de las fuerzas realistas y Vicente Guerrero, máximo Jefe de los Insurgentes, se declaró la independencia de México y se le propone el trono a Fernando VII o a otro miembro de la familia española.

Al consumarse en 1821 la Independencia, México se encontró ante muy diversas perspectivas. Si bien el Plan de Iguala proponía la Constitución del país a base de la sucesión real española, los Tratados de Córdoba celebrados entre Iturbide y el representante del Estado Español, el virrey don Juan O'Donojú, dejaban la puerta abierta para que ocupara el trono del México un mexicano. Puesto que los Tratados no fueron reconocidos y la conducta de O'Donojú mereció la reprobación de su gobierno, al país no le quedaba más salida que aceptar su autonomía y organizarse a base de las afirmaciones de esos tratados.⁵

⁵ De la Torre Villar, Ernesto (et, al). Desarrollo Histórico del Constitucionalismo, Primera Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 1976. pág. 127

En efecto, en 1821 se firma el tratado de Córdoba por medio del cual España reconoce la independencia de México como Nación, en donde se vuelve a ofrecer la corona a un príncipe español, designado por las cortes del imperio mexicano, y ya para 1822 se convoca a un segundo constituyente en donde se designó a Agustín de Iturbide, y posteriormente éste disolvió el Congreso y abdicó, para posteriormente convocarse al tercer congreso constituyente que dio como nacimiento la Constitución de 1824, en donde se establece que el estado mexicano sería una República Federal, representativa, con su soberanía nacional y su división de poderes, que fueron los principales postulados del Partido Liberal.

Dentro de esta Constitución se estableció por primera vez la existencia de un Congreso General, en el cual se depositó el poder legislativo de la federación, con un sistema bicameral, de conformidad con su artículo 7:

“Artículo 7.- Se deposita el poder legislativo de la federación en un Congreso general. Éste se divide en dos Cámaras, una de diputados y otra de senadores.”⁶

En efecto, en el Título III de la Constitución Federalista de 1824, se establecían las funciones, estructura y organización del Poder Legislativo, así como la de su división en dos cámaras, una de diputados y otra de senadores, su estructura y organización.

⁶ Constitución Federativa de los Estados Unidos Mexicanos. Imprenta del Águila, México 1824.

Asimismo, se instituía como facultad del Congreso General el establecimiento de las contribuciones necesarias para cubrir los gastos generales del Estado, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas de dichos gastos al gobierno, tal como se desprendía de su artículo 50, mismo que se transcribe a continuación:

“Artículo 50.- Las facultades exclusivas del congreso general son las siguientes:

...

8. Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno;

...”

Ahora bien, para la formación de leyes y decretos se establecía la facultad de la cámara de diputados para iniciar leyes sobre contribuciones e impuestos, y se incluía la prohibición a los estados para imponer sin consentimiento del Congreso General contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

En esta Constitución podemos observar el avance en cuestión de la estructura federalista de nuestro País, una esquematización y delimitación de facultades de los Poderes. Por lo que hace a la imposición de contribuciones, dicha facultad recaía directamente en el Congreso General sin que se dijera la naturaleza o los límites que dichas contribuciones tuvieran.

En efecto, tal como se desprende del análisis de dicha constitución, no se contenía en ella capítulo alguno relativo a la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público o bien, las características que las contribuciones debieran respetar, como aquellos principios de proporcionalidad y equidad previstos por la Constitución de Cádiz de 1812.

4) SIETE LEYES CONSTITUCIONALES DE 1836

La convocatoria al Congreso General de 1834 abrió nuevas expectativas para el cambio de gobierno: hacia el centralismo.

Las elecciones se efectuaron el 1 de septiembre, salvo en aquellos lugares donde había conflictos. El flamante congreso se instaló, no sin dificultades para reunir al número preciso de diputados y senadores, el 4 de enero de 1835 siendo en realidad el Sexto Congreso General, que sería elevado al carácter de constituyente por los propios representantes de mayoría centralista, lo que aseguraba la posibilidad de cambio al sistema de organización política de la Nación.⁷

El resultado de los trabajos e intereses de la mayoría del Congreso desembocó en las Siete Leyes o Constitución Centralista de 1836, cuyas características principales eran: que el sistema gubernativo de la nación era el

⁷ De la Torre Villar, Ernesto (et, al). Desarrollo Histórico del Constitucionalismo, Primera Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 1976. pág. 138

republicano representativo popular; el Poder se dividiría en cuatro: Ejecutivo, Legislativo -compuesto por dos cámaras: de diputados y de senadores-, Judicial y Conservador controlador de los otros tres. La división territorial se establecía con base en departamentos dejando a un lado la antigua división por estados; sus gobernantes serían designados por el gobierno central y las llamadas juntas departamentales serían elegidas popularmente.

Estas “Siete Leyes Constitucionales” contenían capítulos específicos de derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República, la organización de un Supremo Poder Conservador, la organización y estructura del Poder Legislativo, la organización del Supremo Poder Ejecutivo, del Poder Judicial de la República Mexicana, la división del territorio de la República y el gobierno interior de sus pueblos y, finalmente disposiciones relativas a variaciones de las Leyes Constitucionales.

En la primera de ellas, se establecía como obligaciones de los mexicanos el “cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan”, tal como se desprende de su artículo 3:

“Primera. Derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República

...

Artículo 3.- Son obligaciones del mexicano:

II. Cooperar a los gastos del estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.”

Ahora bien, respecto de las facultades para imponer contribuciones se establecía lo siguiente:

“Tercera. Del Poder Legislativo, de sus miembros y de cuanto dice relación a la formación de las Leyes

Artículo 1.- El ejercicio del Poder Legislativo, se deposita en el Congreso general de la Nación, el cual se compondrá de dos Cámaras.

...

Artículo 44.- Corresponde al Congreso general exclusivamente:

...

III. Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse.

Toda contribución cesa con el año, en el hecho de no haber sido prorrogada para el siguiente.”⁸

Asimismo, en la tercera de ellas se establecía la facultad de iniciar leyes a las juntas departamentales en lo relativo a los impuestos, y la facultad del Congreso General de decretar anualmente los gastos que se hubieran de hacer en el año siguiente y las contribuciones con que debían cubrirse. Dichas contribuciones cesaban con el año, en el caso de que no hubiesen sido prorrogadas para el siguiente.

⁸ Tena Ramírez, Felipe. Leyes Fundamentales de México 1802-1992. Décimo Séptima Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1992. pág. 199

Por cuanto hacía a la figura del Presidente de la República, éste tenía la obligación de cuidar la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones de conformidad con las leyes, teniendo prohibido imponer por sí directa o indirectamente contribuciones de ninguna especie, generales ni particulares.

Nuevamente en esta Constitución, no encontramos distinción por cuanto hace a la naturaleza de las contribuciones que el Congreso de la Unión tenía facultades de imponer, ni tampoco garantías de proporcionalidad y equidad que dichas contribuciones debieran reunir.

5) CONSTITUCIÓN CONSERVADORA DE 1843

Don Antonio López de Santa Anna desconoce la anterior constitución en 1841 y convoca a un nuevo constituyente, el cual se reunió en 1842, en donde se presentaron dos proyectos de constitución, el de la mayoría, que quería una República Central y el de minoría, que proponía una República Federal y la creación del juicio de amparo a nivel federal, y en ese mismo año se disolvió el Congreso constituyente y el Presidente Bravo designó a una Junta Nacional Legislativa o Junta de Notables, para que se formularen unas nuevas bases constitucionales.

En este contexto, en 1843 nacen las bases de organización política mexicana, las cuales tuvieron vigencia únicamente tres años ya que se restableció la constitución de 1824 y se adicionaron las actas de reformas constitucionales.

En lo que respecta a este trabajo, la Constitución de 1843 establecía lo siguiente:

“Artículo 9.- Derechos de los habitantes de la República.

...

XII. A ninguno podrá gravarse con otras contribuciones que las establecidas o autorizadas por el Poder Legislativo, o por las Asambleas departamentales en uso de las facultades que les conceden estas bases.

Artículo 14.- Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación.

Artículo 25.- El Poder Legislativo se depositará en un Congreso dividido en dos Cámaras, una de diputados y otra de senadores, y en el Presidente de la República por lo que respecta a la sanción de las leyes.

Artículo 47.- Tendrá el Congreso dos períodos únicos de sesiones en el año: cada uno durará tres meses: el primero comenzará el 1 de Enero, y el segundo el 1 de Julio.

Artículo 48.- Solo será convocado el Congreso a sesiones extraordinarias cuando lo exija algún negocio urgente.

Artículo 49.- El segundo periodo de sesiones se destinará exclusivamente al examen y aprobación de los presupuestos del año siguiente, a decretar las contribuciones para cubrirlos, y al examen de la cuenta del año anterior que presente el Ministerio.

Artículo 66.- Son facultades del Congreso:
II. Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse.”⁹

En esta Constitución, se establecía la obligación del mexicano a contribuir a la defensa y los gastos de la Nación, así como la facultad del Congreso para el examen y aprobación de los presupuestos y decretar las

⁹ Noriega Elio, Cecilia. El Constituyente de 1842. Instituto de Investigaciones Históricas. UNAM, México 1986.

contribuciones para cubrirlos, asimismo, existía un Ministerio de Hacienda, quien debía presentar la iniciativa de las contribuciones con que se cubriría el presupuesto

Nuevamente este texto no establecía distinción alguna respecto de los tipos de contribuciones que tenía derecho a decretar el Congreso ni límites constitucionales de proporcionalidad o equidad.

6) CONSTITUCIÓN LIBERAL DE 1857

Para 1853, en otro golpe de estado realizado por Santa Anna, se redactaron las bases para la administración de la República, en donde se abolió el sistema federal, y para 1854 se derroca a Santa Anna quien abandona al poder y se convoca al último Congreso Constituyente del siglo XIX que dio nacimiento a la constitución de 1857 de corte federal, y en 1859 Don Benito Juárez complementa la constitución de 1857 adicionándola con las leyes de reforma, las cuales tuvieron aplicación, salvo en el período de la invasión francesa en 1861 hasta 1867 con la caída del segundo Imperio de Maximiliano de Habsburgo.

El congreso constituyente representaba bastante fidelidad a la opinión pública de aquella época. La constitución liberal de 1857, que lejos de ser como la de Estados Unidos, la expresión natural de los hechos existentes, tiene más bien el carácter de un sistema político filosófico de escasa aplicación práctica,

consistiendo su principal mérito en mantener a la vista del pueblo un ideal digno a que aspirar.¹⁰

Los preceptos relacionados con las contribuciones y las facultades para su imposición son los siguientes:

“Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano:

...

II. 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.

Artículo 33.- Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30. Tienen derecho a las garantías otorgadas en la sección 1ª, título 1º, de la presente Constitución, salva en todo caso la facultad que el gobierno tiene para expeler al extranjero pernicioso. Tienen obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes, y de obedecer y respetar las instituciones, leyes y autoridades del país, sujetándose a los fallos y sentencias de los tribunales, sin poder intentar otros recursos que los que las leyes conceden a los mexicanos.

Artículo 72.- El congreso tiene facultad:

...

VII. Para aprobar el presupuesto de los gastos de la federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.”¹¹

En esta Constitución podemos observar una evolución notable por cuanto hace a los conceptos básicos de tributación, pues establecía la obligación

¹⁰ García Granados, Ricardo. La Constitución de 1957 y Las Leyes de Reforma en México, México 1906.

¹¹ Tena Ramírez, Felipe. Leyes Fundamentales de México 1802-1992. Décimo Séptima Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1992. pág. 606

de todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que se residiera, de forma proporcional y equitativa que dispusieran las leyes.

Evidentemente es un avance importantísimo pues aquella obligación de contribuir a los gastos del Estado tenía tres límites constitucionales básicos, a saber, el de proporcionalidad, equidad y legalidad, proporcionando así a los mexicanos el antecedente básico e importantísimo de nuestro actual artículo 31, fracción IV Constitucional.

Asimismo, se establecía un apartado específico de los extranjeros, en el que se contenía la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que dispusieran las leyes.

Se instituía el derecho de iniciar leyes al presidente, los diputados del Congreso y a las legislaturas de los Estados, teniendo el Congreso la facultad de aprobar el presupuesto de los gastos de la federación e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo, estableciéndose expresamente la prohibición de los Estados para imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Como podemos advertir, nuevamente se deja sin diferenciar los tipos de contribuciones que el Congreso tenía derecho de imponer para satisfacer el gasto

del Estado, pero esta vez sí incluyendo los límites constitucionales a que se ha hecho referencia.

7) CONSTITUCIÓN SOCIAL Y POLÍTICA DE 1917

Después de la Primera Guerra Mundial se produce un desarrollo nuevo en el constitucionalismo. El Estado liberal marco una etapa importante en la lucha del individuo contra el poder público tratando de garantizar un mínimo de libertades. Fijó una serie de libertades-resistencia que establecieron alrededor del individuo una zona de protección contra los abusos de autoridad. Pero los movimientos sociales del siglo pasado y el crecimiento acelerado que se produce en los primeros años del actual, obligan a replantear la propia razón de ser del Estado, orientándose al reconocimiento de su cada vez mayor intervención en la vida social.¹²

En el curso del 1916 Carranza impulsó la idea de convocar a un congreso constituyente que debía introducir algunas modificaciones en la Carta Magna a de 1857. Con esto se trataba de dar por terminada la lucha armada y regresar al orden legal.

La convocatoria se hizo en septiembre y las sesiones se llevaron a cabo de diciembre de 1916 a fines de enero de 1917. Hubo una gran diversidad en las

¹² De la Torre Villar, Ernesto (et, al). Desarrollo Histórico del Constitucionalismo, Primera Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 1976. pág. 225

opiniones de los diputados, lo cual produjo la formación de dos grupos extremos: izquierdas exaltadas y derechas moderadas que se alarmaban ante algunas medidas.

El grupo progresista se relacionaba con Obregón en tanto que los moderados con Carranza. Entre los primeros había muchos que pelearon en los campos de batalla y querían destruir rápidamente el pasado para entrar en el porvenir que habían soñado para México, entre ellos Francisco J. Múgica Esteban Baca Calderón, Heriberto Jara, Cándido Aguilar, Juan de Dios Bojórquez, Rafael Martínez de Escobar, Luis Espinosa y Froylán Manjarrez. El ala moderada tuvo como núcleo fundamental a los ex diputados renovadores. La gran masa del Congreso llegó libre de partidarios y fue la que formó la mayoría equilibradora de los extremos.

El grupo obregonista estaba respaldado por el recién creado Partido Liberal Constitucionalista. La tendencia radical logró una mayoría, que se demostró en la composición de las comisiones. Del proyecto presentado por Carranza fueron aceptados los cambios en cuanto a la organización política del país, que le reafirman su carácter presidencialista. En una serie de artículos fundamentales impuso su criterio el ala jacobina. De hecho en la Constitución quedaron incorporadas las propuestas y demandas de las diversas corrientes revolucionarias.

La Carta Magna está conformada por los siguientes títulos: I. De las garantías individuales. II. De la soberanía nacional y de la forma de gobierno. III. De la división de poderes. IV. De las responsabilidades de los funcionarios públicos. V. De los Estados de la Federación. VI. Del trabajo y la previsión social. VII. Previsiones generales. VIII. De las reformas a la Constitución. IX. De la inviolabilidad de la Constitución.

Como la del 57, la Constitución social y política de 1917 establecía el sistema federal, la separación de poderes, la no reelección, un Poder Legislativo en dos Cámaras, y una Comisión Legislativa Permanente. A diferencia de su antecesora, dio gran fuerza al Ejecutivo.

La evolución alcanzada por nuestra Constitución es impresionante en todos los aspectos y específicamente en materia tributaria, por cuanto hace a este trabajo es indispensable resaltar que en el primer texto de nuestra actual Constitución encontramos claramente delimitada la obligación de contribuir a 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, reiterándose los principios constitucionales en materia tributaria que tanto la doctrina, los órganos jurisdiccionales y nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha encargado de definir a lo largo del tiempo.

Por cuanto hace a esta investigación, el texto original de la Constitución mencionaba únicamente lo siguiente:

“Art. 31.- 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.

Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

...

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”

No obstante, en este texto aún no establecía distinciones respecto de las facultades de imposición de contribuciones generales o especiales, incluso respecto de fuentes tributarias reservadas exclusivamente a la Federación.

Fue hasta la décimo tercera reforma del artículo 73, fracción XXIX, publicada en el Diario Oficial del 24 de octubre de 1942, que se incluyeron las facultades para establecer contribuciones sobre determinadas ramas de la producción.

Dicha reforma fue del tenor literal siguiente:

“Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

...

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1o.- Sobre el comercio exterior;

2o.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o.- Especiales sobre:

a).- Energía eléctrica;

b).- Producción y consumo de tabacos labrados;

c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d).- Cerillos y fósforos;

e).- Aguamiel y productos de su fermentación; y

f).- Explotación forestal.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.”¹³

En efecto, se establece la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y por primera vez se establece un apartado en el que se le dan facultades específicas para establecer contribuciones sobre el comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y más específicamente para establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, sobre la producción y consumo de tabacos labrados,

¹³ Tena Ramírez, Felipe. Leyes Fundamentales de México 1802-1992. Decimoséptima Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1992. pág. 804

sobre la gasolina y otros productos derivados del petróleo, los Cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y sobre la producción y consumo de cerveza.

Respecto de estas últimas contribuciones, se estableció que las entidades federativas participarían en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determinara.

Es clara la distinción que nuestra Constitución hace en su texto original, en el cual se instituyen las facultades del congreso para imponer contribuciones:

a) Generales, entendiéndose por estas a todas aquellas necesarias para satisfacer el gasto público,

b) Específicas, sobre determinados sectores y,

c) Especiales, sobre determinadas fuentes tributarias.

Sobre estas facultades se abundara en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO II

FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA IMPONER CONTRIBUCIONES

Tal como se estudió en el capítulo anterior, en la historia de nuestro País, han regido diversas Constituciones, cada una de ellas con matices propios de su contexto histórico; sin embargo, en todas ellas se han contenido preceptos básicos en materia tributaria, tales como las facultades de imposición de contribuciones.

Como hemos visto a través del análisis de las Constituciones, siempre ha existido la facultad del Congreso para imponer las contribuciones necesarias para satisfacer los gastos del Estado.

Lo anterior no es excepción para la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, la cual, en la fracción VII, del artículo 73, faculta al Congreso Federal para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Lo anterior, en concordancia con los artículos 31, fracción IV y 124 del mismo ordenamiento, nos revela que en nuestro país se permite un sistema tributario concurrente. Esto siempre y cuando no existan facultades impositivas concedidas de manera expresa a la Federación, ya que de actualizarse este último supuesto, sólo la Federación se encuentra autorizada para gravar tales materias expresas. Dicho en otras palabras, la concurrencia impositiva puede presentarse

en nuestro país, en el supuesto de que la materia correspondiente no esté reservada expresamente por la Constitución, al Órgano Legislativo Federal.

En efecto, desde la creación del artículo 73, este ya establecía las facultades del Congreso en el sentido que ha quedado apuntado, mismo que desde su origen ha señalado textualmente:

“Art. 73.- El Congreso tiene facultad:
...
VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el
Presupuesto.
...”

Es evidente que el Constituyente de 1917 continuó con la tradición de establecer la facultad de imposición de contribuciones a favor el Congreso de la Unión, claro está, bajo las reglas para ello establecidas por la misma Constitución, situación que fue establecida desde la exposición de motivos de nuestra Carta Magna.

Una vez que ha quedado claro que el Congreso de la Unión cuenta con facultades de imposición a efecto de sufragar el gasto, es importante para efectos del presente trabajo, ahondar un poco dentro de lo relativo a la naturaleza de las contribuciones que nuestro máximo órgano legislativo, a efecto de tener un mejor panorama general sobre las mismas.

En este sentido es importante analizar los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII y XXIX, 117, 118 y, especialmente, el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismos que a la letra señalan:

“Artículo 31.- 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.”

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabaco labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cedrillo y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación; y

f) Explotación forestal.

g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

...”

“Artículo 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las Potencias extranjeras.

II. Derogado.

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado.

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

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

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

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

VIII. Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional.

Los Estados y los Municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas, inclusive los que contraigan organismos descentralizados y empresas públicas, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en una ley y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas fijen anualmente en los respectivos presupuestos. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública.

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

El Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo.”

“Artículo 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni algún otro de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

II. Tener, en ningún tiempo, tropa permanente ni buques de guerra.

III. Hacer la guerra por sí a alguna potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente, que no admita demora. En estos casos darán cuenta inmediata al Presidente de la República.”

“Artículo 124.- Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”

De los artículos constitucionales citados deriva, por una parte, la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público, tal como ya habíamos mencionado, no sólo de la Federación, sino también del Distrito Federal, de los Estados y Municipios en que residan y, por la otra, que la facultad para legislar en materia impositiva no siempre es exclusiva de la Federación, sino que en ocasiones ésta concurre con los Estados.

En este orden de ideas, es claro que puede suceder que una misma fuente de ingresos puede estar gravada tanto por la Federación como por las Entidades Federativas, acorde con la facultad genérica establecida en la fracción VII del artículo 73, Constitucional.

Lo anterior, a excepción de las materias previstas en la fracción XXIX, del mismo artículo y en los artículos 117 y 118 de nuestra Carta Magna, cuyas materias son de competencia exclusiva de la Federación, lo que se deriva del análisis armónico de dichos preceptos, así como del último de los reproducidos, esto es, del artículo 124 Constitucional.

En este orden de ideas, debe afirmarse que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, en materia impositiva, sino que se trata de un sistema verdaderamente complejo.

Dicha situación ha sido explicada por el Pleno de nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia que a continuación se transcribe, y en la cual quedaron establecidas las reglas fundamentales que deben seguirse en la distribución de las facultades impositivas entre ambos niveles de gobierno.

**“IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO
A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA
FEDERACIÓN 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)."¹

Dentro de las facultades expresamente conferidas al Congreso de la Unión para imponer contribuciones, encontramos aquella para imponer contribuciones especiales, de conformidad con el artículo 73, fracción XXIX, punto 5 Constitucional.

A efecto de una mejor exposición del presente trabajo, resulta importante tocar el tema de los fines extrafiscales que se buscan a través de algunos impuestos.

FINES EXTRAFISCALES DE LOS IMPUESTOS

Habitualmente la extrafiscalidad es concebida como la forma de ser de un tributo, el cual no persigue fines fiscales, es decir, su fin no es precisamente recaudatorio, dicho de otra forma, este tipo de tributo se aleja del fin financiero y

¹ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 151-516, Primera Parte Pleno, pág. 149.

recaudatorio en el que normalmente se fundamentan los tributos comunes y corrientes.

Al respecto Griziotti nos dice: “los tributos extrafiscales tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes.”² Dicho en otras palabras, los impuestos no pueden tener como única finalidad el llenar las arcas públicas, sino que también tienen que ayudar a solucionar problemas de distinta índole, los cuales no son resueltos con el gasto público o mejor dicho, no son prioridad de este.

Relacionado con lo anterior, es importante mencionar que en nuestra Constitución, no existe ninguna mención expresa sobre los fines extrafiscales de los impuestos, por lo que para comprender dicho concepto es necesario analizar la doctrina existente en ese sentido.

Es importante destacar que los fines extrafiscales de los impuestos se pueden perseguir mediante el establecimiento de tributos que estén destinados, propia y principalmente, al logro de dichos fines.

LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.

² Citado por García Bueno, Marco Cesar. *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000. Pág. 273.

La extrafiscalidad como mencionamos en párrafos anteriores, no se encuentra de manera expresa en nuestra Constitución, sino son varios preceptos de dicho ordenamiento, de cuyo análisis armónico se deduce su legal existencia.

Como punto de partida tenemos que retomar al Artículo 31 fracción IV Constitucional, según el cual, como hemos visto, es obligación de todos los mexicanos contribuir para el gasto público. Es importante decir, que aunque la finalidad de los impuestos extrafiscales no es el gasto público de manera directa, tiene relación con este principio pues, el tributo extrafiscal recolectado se destina para la preservación de un bien o recurso utilizado por todos, es decir, por medio de estos impuestos se satisface un objetivo social prioritario, necesario para el desarrollo de las personas.

Un ejemplo de lo anterior pueden ser los Impuestos Ambientales, los cuales tienen como fin la protección del entorno ambiental en el que los seres humanos realizan sus actividades cotidianas.

En consecuencia, aunque en principio pensemos que los impuestos extrafiscales van en contra del principio de los impuestos de destino al gasto público, esto no es así toda vez que, aunque no es la finalidad inmediata de esta clase de tributos, de forma secundaria se obtiene un ingreso, es decir, si se obtiene un ingreso que, en última instancia, va a sufragar el gasto público, y además, primordialmente se persigue el cuidado en el desarrollo social, político y económico del país.

Posteriormente, tenemos al Artículo 25 Constitucional el cual nos dice a

la letra:

“Artículo 25.

... el Estado conducirá, planeará, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta Constitución.”

Del ordenamiento constitucional antes citado observamos que en ningún momento se expresa la función extrafiscal de los tributos, pero permite al Estado el desarrollo de funciones que en este caso denominamos como extrafiscales, las cuales tengan como motivo principal el desarrollo económico, siempre y cuando se respeten las libertades establecidas en la Constitución, como bien lo señala el Artículo citado.

En este sentido, Franco Fichera, un reconocido autor italiano, nos dice: “los fines extrafiscales del impuesto se encuentran plenamente justificados, siempre y cuando sean constitucionalmente legítimos”.³

La afirmación hecha por este autor, convalida lo dicho por la Constitución Mexicana y a su vez ratifica la legal existencia de los impuestos con fines extrafiscales, los cuales deben de apegarse al texto constitucional.

³ *Ibíd.*, Pág. 272

En estos términos, nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de la siguiente forma:

“EXENCIONES TRIBUTARIAS. SU ESTABLECIMIENTO PUEDE BASARSE EN RAZONES EXTRAFISCALES. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen con un objetivo distinto del recaudatorio, es decir, mediante ese tipo de impuestos el Estado no persigue como objetivo fundamental allegarse de recursos para afrontar el gasto público, sino impulsar, orientar o desincentivar ciertas actividades o usos sociales, según se consideren útiles o no para el desarrollo armónico del país. Ahora bien, si mediante las exenciones se libera de la obligación fiscal al sujeto pasivo de la relación tributaria, es inconcuso que tal liberación puede válidamente responder a fines extrafiscales, pues mediante aquéllas el Estado puede incrementar el bienestar material de los gobernados cuya capacidad contributiva es baja o impulsar determinado sector productivo al evitar que el precio del algún producto aumente con motivo de que el monto del impuesto se incorpore a él.

Contradicción de tesis 32/2006-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 27 de marzo de 2007. Mayoría de seis votos. Ausentes: Sergio A. Valls Hernández y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Encargado del engrose: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco Gorka Migoni Goslinga.⁴

Como podemos ver, la Suprema Corte nos dice que el Estado puede servirse de distintos instrumentos, los cuales sirven para el logro de un resultado benéfico para la sociedad, siempre y cuando se respeten los lineamientos

⁴Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Novena Época, pág. 17, Tesis aislada XXXII/2007.

constitucionales, con lo cual permite la creación de impuestos con fines extrafiscales para el desarrollo del país.

Asimismo, el artículo 131 Constitucional, da entrada a las contribuciones con fines extrafiscales en México, ya que es un poco más claro, pues en él se le otorga a la administración pública la potestad de utilizar los impuestos extrafiscales para lograr por medio de ellos un beneficio para el país.

Es importante destacar que cuando hablamos de beneficio no nos referimos a un beneficio económico sino a un beneficio social, lo cual es la llave que abre la puerta a los impuestos con fines extrafiscales⁵. El referido numeral dice a la letra:

“Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117. El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de

⁵ Lo expuesto en este párrafo no pasa en los países más avanzados en impuestos extrafiscales, tal es el caso de España, ya que en su sistema tributario, las funciones extrafiscales se encuentran de manera expresa en el Artículo 4º de su Ley General Tributaria, según el cual al respecto dice: “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución en la renta nacional”.

la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

En conclusión, podemos decir que del Artículo 131 Constitucional se puede llegar a la afirmación de que de los tributos se pueden obtener resultados de naturaleza extrafiscal, es decir, resultados fuera de los planeados para el gasto público, con la finalidad de regular el desarrollo social, político y económico del país.

A fin de comprender un poco más el tema de los impuestos con fines extrafiscales es importante dilucidar si los impuestos con fines extrafiscales realmente son impuestos o no lo son. Al respecto, existen opiniones encontradas. Por un lado encontramos a Albiñana, autor que diferencia a los impuestos con fines fiscales de los extrafiscales, pues priva de la categoría de impuesto a estos últimos, por no ostentar, en su dicho la misma naturaleza.⁶ Es decir, le resta calidad de impuesto a aquellas contribuciones que persigan fines distintos de los recaudatorios, pues los considera de naturaleza distinta a aquellos que persiguen la recaudación. Lo cual para nosotros es incorrecto.

Por otro lado tenemos a la corriente que opina que sí son impuestos aquellos que tienen un fin distinto al recaudatorio, dentro de esta corriente destaca Moschetti el cual nos dice: “Los tributos con fines fiscales tienen como fin la

⁶ García Bueno, Marco César. *Op. Cit.* Pág. 274.

obtención de un ingreso y, por tanto, son instrumentales respecto a una finalidad posterior, los tributos con fines extrafiscales tienen una finalidad directa (tuitiva, demográfica, redistributiva, preventiva, sancionadora, etc.) que prescinde inmediatamente del ingreso pero que, ciertamente, está lejos de excluirlo: si no produjeran un rendimiento no serían pagadas por nadie y tampoco serían ingresos tributarios. La finalidad de la exacción es, pues, en los dos casos distintos, pero también el tributo extrafiscal, al proporcionar un rendimiento sirve para hacer frente a los gastos del ente público”.⁷

En mi opinión, considero efectivamente que los impuestos con fines extrafiscales si deben ser considerados como tales sin duda alguna al respecto.

IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

Una parte importante de este trabajo, consiste en analizar si los impuestos con fines extrafiscales cumplen con los principios de justicia tributaria. Pero surge una interrogante antes de eso, ¿qué principios integran la justicia tributaria?

Para el Dr. Sergio Francisco de la Garza, la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Artículo 31

⁷ *Ibíd...*, Pág. 276.

Constitucional, es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirectos solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales.

En este sentido resulta conveniente hacer un repaso sobre dichas garantías individuales en materia tributaria, mismas que se desprenden del artículo 31, fracción IV Constitucional.

GARANTÍAS EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, establece, textualmente, lo siguiente:

"Artículo 31.- 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."

En los términos del precepto constitucional antes transcrito, únicamente puede obligarse al particular a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

En este sentido, la legalidad, proporcionalidad, equidad tributarias y el destino al gasto público representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo. El cumplimiento a las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad implica la justicia tributaria.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, de acuerdo con el artículo constitucional transcrito, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- a) Que la contribución se encuentre establecida en la ley;
- b) Que sea proporcional y equitativa; y,
- c) Que se destine a cubrir los gastos públicos.

Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

GARANTÍA DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO

En términos generales, para que una contribución atienda al principio Constitucional de destino al gasto público, es necesario que el ingreso recaudado

por dicha contribución este destinado a satisfacer las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Con base en el análisis de diversos criterios emitidos por nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el texto de la sentencia dictada al resolver el amparo en revisión 805/2006, la Segunda Sala hace remarcar ciertos lineamientos respecto del principio de destino al gasto público:

1. El gasto público no pierde tal carácter por el hecho de que lo recaudado no vaya a dar a una caja común, pues es posible que se destine a fines específicos.

2. El gasto público está destinado a satisfacer necesidades sociales o colectivas a través de los servicios públicos que realiza el Estado en sus diferentes manifestaciones, en ejercicio de sus funciones públicas (concepto material).

3. El gasto público tiene esa naturaleza por la sola circunstancia de que está prescrito o programado en el Presupuesto de Egresos de la Federación (concepto formal).

4. El gasto público sólo debe destinarse a satisfacer funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad, pero no al pago de erogaciones que no están encaminados a dichos fines.

5. El sujeto del gasto público es el Estado, en cualquiera de sus manifestaciones de Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

6. El principio de destino al gasto público, desde la perspectiva jurisprudencial, tiene dos vertientes: una, es la satisfacción de las funciones estatales; y otra, los servicios

públicos que debe prestar la entidad tendente a dar atención a necesidades colectivas o públicas.⁸

En este orden de ideas es evidente que los elementos principales para que una contribución respete la garantía constitucional de destino al gasto público es que ésta tenga un alcance de interés público o colectivo.

Es evidente también que los ingresos recaudados por la Federación, los Estados o los Municipios sean destinados a las necesidades públicas, económicas o sociales de los gobernados, así como a la realización de las actividades administrativas del estado.

Es importante también destacar que es importante que los ingresos reportados por las contribuciones formen parte del presupuesto de la Federación, a fin de que sean aplicados al gasto público.

GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra equidad viene del latín *aequitas*, *atias*, de *aequus*, igual, significando igualdad de ánimo, bondadosa templanza habitual: propensión a dejarse guiar, o fallar, por el sentimiento del

⁸ Sentencia del Amparo en Revisión 805/2006, promovido por AMB-ACCIÓN SAN MARTÍN OBISPO 1, S. de R.L. de C.V. y otras, de fecha veintiuno de febrero de 2007.

deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por texto terminante de la ley.

La doctrina, la legislación y la Jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

"El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa". Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos.

Así pues, una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las siguientes Jurisprudencias y tesis:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. 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 establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios.

Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. **También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.**"

Séptima Época, Primera Parte:

Volumen 62, página 31, Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coagraviados (acumulados). 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos. Disidente: Ezequiel Burguete Farrera. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Juan Muñoz Sánchez.

Volúmenes 97-102, página 108. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coagraviados. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 145-150, página 123. Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo. Secretario: Jorge Nila Andrade.

Volúmenes 181-186, página 112. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera " La Central ", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 46. Amparo en revisión 2501/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.**"

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente

entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorón.”

En este orden de ideas, la garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a una misma hipótesis de causación establecida en ley y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad en dichos términos.

Por tanto, para que una disposición tributaria respete la garantía de equidad tributaria, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la ley.

Por tanto, las disposiciones que dan un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en situaciones idénticas, entrañan una contravención al principio de equidad tributaria.

Esto es, la garantía de equidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es una medida o límite a la facultad del legislador para establecer tributos, que debe atenderse a partir de su sustancia evitando desatender su valor constitucional bajo el pretexto de formalismos o trampas procesales. El respeto a la garantía de

equidad debe evaluarse a la luz de los efectos que provocan los tratos desiguales previstos en las leyes fiscales.

GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Como ha quedado señalado, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda contribución que se establezca a cargo de los particulares, debe ser proporcional.

La proporcionalidad en materia tributaria consiste en gravar al sujeto de conformidad a su real capacidad económica para contribuir al gasto público.

El vocablo “proporcional” aparece en la Constitución de 1857, cuyo antecedente histórico es el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía:

“Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”

A su vez, la Declaración 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 de la Revolución Francesa estableció:

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una

contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades."⁹

De estos antecedentes históricos, podemos concluir que habrá que considerar que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

El respeto al principio de proporcionalidad tributaria está íntimamente vinculado con la medición o reconocimiento de la auténtica capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

El reconocimiento a la capacidad contributiva de los sujetos se concretiza, para cada tributo en particular, en las disposiciones que regulan la determinación de la base del gravamen, pues sobre ésta se aplicará la tasa, tarifa o cuota, que dará origen al importe de la contribución que el particular debe pagar al Estado para sufragar los gastos públicos.

Luego entonces, las disposiciones que regulan la base de los tributos, para resultar proporcionales, deben reconocer la auténtica capacidad contributiva de los sujetos, es decir, medir adecuadamente la capacidad que éstos tienen para tributar, de acuerdo con la realidad económica de cada uno de ellos.

⁹ www.elysee.fr/elysee/elysee.fr/francais_archives

Article 13.- Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés.

Así, la forma de medir la proporcionalidad de una contribución varía dependiendo de su naturaleza.

En relación con la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, nuestro máximo tribunal ha sostenido lo siguiente:

"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación."

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el doce de marzo en curso, aprobó, con el número XXXI/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a doce de marzo de mil novecientos noventa y seis."

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior

significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México,

Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

En términos del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, únicamente puede obligarse al particular a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

Al señalar el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución que las contribuciones deberán estar contempladas en ley, se le obliga al legislador común a establecer todos los elementos esenciales de la contribución como lo son la hipótesis de causación, el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, forma y época de pago en la ley, siendo ésta una salvaguarda para el gobernado, pues con ello se garantiza que se contribuya al gasto público de acuerdo con lo que los gobernados a través de sus representantes en el Congreso de la Unión establecen.

El fundamento inmediato que da lugar a este principio radica en los artículos 14 y 16 constitucionales, que plantean, por una parte que nadie puede ser molestado en su familia, bienes o posesiones, papeles o derechos, sino en virtud de mandamiento escrito por la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Asimismo, también se encuentra ordenado en el artículo 14, que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, bienes o posesiones o derechos, sino

mediante juicio seguido ante los tribunales preestablecidos, siguiendo las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De igual forma, lo establecido por dicho precepto se complementa con lo dispuesto por el artículo 73, fracción VII de la Constitución que señala que el Congreso tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Los preceptos constitucionales antes referidos, aunados con lo dispuesto por el artículo 70 Constitucional que señala que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto, nos da como resultado que las contribuciones deban derivar de una ley en su sentido material y formal.

En su sentido formal quiere decir que una ley debe ser expedida por el Congreso de la Unión cuando se trate de contribuciones federales, o bien, por las legislaturas de los Estados, cuando establezcan tributos locales o municipales (excepción a la regla anterior encontraríamos a los decretos ley o decreto delegado).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que la garantía de legalidad tributaria implica que las contribuciones deben ser creadas y reguladas mediante un ordenamiento formal y materialmente legislativo, esto es,

mediante un ordenamiento general y abstracto emanado del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar.

Al respecto, el maestro Gabino Fraga al referirse al principio de legalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución señala lo siguiente:

“... El acto unilateral por medio del que se establece el impuesto, es, según el precepto constitucional, una ley, es decir, una ley en sentido formal, pues la Constitución en los casos en que habla de la ley se refiere a disposiciones que emanan del Poder Legislativo.”

Adicionalmente, la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina también coinciden en señalar que, para que una contribución cumpla con la garantía de legalidad tributaria, es necesario que en la ley se establezcan con toda certeza y precisión los elementos que la integran, reconociendo como se señaló en líneas anteriores, que es indispensable que se detallen con toda precisión la hipótesis de causación, el sujeto, el objeto, la base, tasa o tarifa, la forma y época de pago, así como el contenido y alcance de la obligación tributaria, de tal manera que no quede margen para una actuación arbitraria por parte de la autoridad.

Por su parte, el tratadista Adolfo Arrijo Vizcaino, señala lo siguiente con relación al principio de legalidad tributaria:

“... En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino "**nullum tributum sine lege**" (**No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen**).

En realidad no podía ser de otra manera. La consagración de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos, ya lo hemos señalado en diversas oportunidades: sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Consecuentemente nuestra Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera “que dispongan las leyes”, significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal sea, ante todo, una disciplina que pertenece a la Ciencia del Derecho.

Ahora bien, como todas estas consideraciones ya las hemos vertido en diversas oportunidades, sólo nos resta para concluir este subtema, reiterar, a manera de útil recordatorio, los dos enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad.

a) La autoridad hacendaría no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y

exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.”¹⁰

En los términos de lo anteriormente expuesto, es claro que al establecer cualquier tributo a cargo de los gobernados, el legislador debe definir con toda precisión todos y cada uno de sus elementos, así como el contenido y alcance de la obligación tributaria, de tal manera que el particular conozca con certeza y precisión el importe de dicha obligación a su cargo y, además, de tal manera que no quede margen a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad administrativa, para observar cabalmente el principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Finalmente, es importante señalar lo que respecto de esta garantía tributaria ha resuelto nuestro máximo tribunal, mismo que ha declarado inconstitucional múltiples contribuciones precisamente por considerar que al dejarse en manos de la autoridad fiscal integrar alguno de los elementos del tributo se contraviene precisamente lo que el constituyente quería.

En este sentido, a continuación se citan dos Jurisprudencias más de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las que se analiza la garantía de legalidad tributaria:

¹⁰ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, Tercera reimpression, Editorial Themis, México 2001. Pág. 267.

“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 informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su 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 sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución del Estado esta 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 quede 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 justificárseles.”

No. Registro: 232,797, Jurisprudencia, Séptima Época, Instancia: Pleno, fuente: Semanario Judicial de la Federación, tomo: 91-96 Primera Parte, Tesis: Página: 173, Genealogía: Informe 1974, Primera Parte, Pleno,

página 347. Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 54, página 105. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, página 158. Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 168, página 169.

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes" no sólo **establece que la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley,** segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactores, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. **Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.** En resumen el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

Séptima Época: Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.”

De las señaladas Jurisprudencias claramente se desprende lo que en otras ocasiones la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que constituye la garantía de legalidad tributaria, y que básicamente consiste en definir en una ley desde el punto de vista formal y material, todos los elementos de la contribución.

En conclusión de lo hasta aquí tratado, es válido sostener que cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de los elementos sustanciales de una contribución, debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal suerte que éstos puedan determinar con toda certeza su obligación de contribuir a los gastos públicos.

CAPÍTULO III

FUENTES TRIBUTARIAS QUE HAN SIDO GRAVADAS POR LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, NO PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XXIX, PUNTO 5 CONSTITUCIONAL

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DEL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XXIX PUNTO 5 CONSTITUCIONAL.

A efecto de tener una mejor comprensión del tema que nos ocupa, resulta menester analizar los antecedentes del artículo 73, fracción XXIX, punto 5 Constitucional y, posteriormente, la naturaleza jurídica de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a través de un breve estudio.

En un principio, en el texto original de nuestra Constitución Política de 1917, no se contemplaba dicha fracción, es más, dentro del texto de la misma no se contemplaba noción o referencia alguna respecto de los impuestos o contribuciones especiales.

Sin embargo, es importante destacar que la fracción VII del numeral en comento existía en los mismos términos que en la actualidad.

La necesidad de establecer un régimen de distribución de competencias en materia tributaria entre los Estados y la Federación, orilló a que el gobierno federal convocara a los gobiernos estatales a las llamadas Convenciones Nacionales Fiscales (1925, 1933 y 1947). El objetivo primordial de estas

Convenciones era encontrar una solución al problema de la múltiple imposición que en aquellos momentos se daba.

Para efectos de nuestro estudio, resulta importante hacer mención a la Segunda Convención Nacional Fiscal de 1933, la cual tuvo como meta el establecimiento de una delimitación entre los poderes tributarios de la Federación y de los estados.

Una de las conclusiones de dicha convención fue que el gobierno federal debería tener poder tributario exclusivo sobre el comercio exterior (importaciones y exportaciones), sobre la renta (tanto de las sociedades como las personas físicas) y sobre la industria, cuando para ello se requieran formas especiales de tributación (impuestos especiales), pero en todos esos impuestos deberían participar en sus productos tanto los estados como los municipios.¹

En este sentido, cabe señalar que en 1936, el presidente Lázaro Cárdenas envió a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión una iniciativa de reforma a los artículos 73, fracción X y 131 de la Constitución a efecto de establecer una delimitación clara entre los poderes impositivos de la Federación y de los estados.

¹ SERNA De la Garza, José María. Las Convenciones Nacionales Fiscales y el Federalismo Fiscal en México, Serie Estudios Jurídicos, Núm. 5, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1ª Edición, México 2004.

El referido proyecto del presidente Cárdenas, buscaba establecer un régimen en el que se definieran los impuestos de cada nivel pero en el que se permitiera la participación de un nivel en lo recaudado por el otro nivel.

En dicha iniciativa que, cabe mencionar, no fue aprobada en ese momento por el Congreso de la Unión, se señalaban como impuestos federales los siguientes:

- los impuestos de importación y de exportación,
- los impuestos sobre la renta de las sociedades y de las personas físicas,
- los impuestos sobre los recursos naturales propiedad de la nación,
- los impuestos sobre instituciones de crédito y las compañías de seguros
- los impuestos especiales sobre la energía eléctrica (producción y consumo) gasolina y otros productos derivados del petróleo, ferrocarriles, transporte por vías generales de comunicación, hilados y tejidos, azúcar, cerillos y fósforos, tabaco, alcoholes y mieles incristalizables, aguamiel y productos de su fermentación, cerveza, juegos, lotería y rifas, explotación forestal, impuestos sobre servicios públicos federales y concesiones otorgadas por la Federación.

En esos mismos años, específicamente en 1938, entró en vigor la Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados, misma que permitió al Estado comprobar “el benéfico resultado que implica para la economía nacional someter un gran

sector de la industria-como lo es el de los trabajadores en rama y elaborados- a un régimen tributario uniforme”.²

Dicha Ley resultó de la influencia de las Convenciones Nacionales y los acuerdos logrados entre la Federación y los Estados, misma que consistiría en un importante antecedente del actual sistema de coordinación fiscal que hoy conocemos.

La referida ley, consagraba el principio de que la producción del tabaco se encontrara gravada únicamente por la Federación, restringiendo la facultad de imposición sobre esta rama de la industria a los Estados o a los Municipios. A cambio de esta “cesión” de facultades tributarias, los Estados gozarían de una participación de los ingresos que la Federación recaudara por dicho impuesto.

El éxito de Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados conjuntamente con las conclusiones obtenidas por la Segunda Convención Nacional Fiscal de 1933, trajeron como consecuencia la presentación por parte del Ejecutivo Federal de diversas iniciativas de reforma en materia fiscal.

En efecto, con dichas iniciativas se intentó extender a otras ramas de la industria, a las que se hará referencia más adelante, los beneficios de la uniformidad del régimen tributario a que ya se ha hecho mención, asimismo, se

² Exposición de Motivos de la iniciativa de reforma al artículo 73, fracción X Constitucional, presentada por el Ejecutivo a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión el 31 de julio de 1940.

buscaban fines extrafiscales pero prioritariamente se buscaba una manera de declarar la exclusividad de imposición por parte del Congreso de la Unión.

El 9 de agosto de 1940, la Primera Comisión de Puntos Constitucionales, encargada del estudio de la iniciativa previamente presentada por el Presidente Cárdenas, presentó una iniciativa de ley para reformar el artículo 73 Constitucional pero esta vez, con la inclusión de una nueva fracción XXIX.

Resulta importante destacar que durante el proceso legislativo de esta reforma constitucional, surgieron algunos puntos interesantes de abordar.

En efecto, en la discusión de la Cámara de Diputados de 28 de agosto de 1940, se tocaron temas como la posible problemática que podría ocasionarse si se limitaban dentro de un catálogo las ramas de la industria sobre las cuales la Federación podría imponer estas recién denominadas “contribuciones especiales”, problema que, en efecto, subsiste hasta nuestros días.

Asimismo, se denominó a estas contribuciones especiales como verdaderos impuestos al comercio y a la industria y se cuestionó ampliamente sus alcances, el porqué determinadas ramas sí se encontraban dentro del catálogo y por qué otras no.

A continuación un extracto de la referida discusión:

“La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha orientado ciertamente, en el sentido de declarar que son exclusivamente federales los impuestos sobre petróleo, minas, sal gema, aguas, instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Pero, la Comisión dictaminadora alentó el temor de que, circunscribiendo la adición constitucional a las "contribuciones especiales" sobre tabacos labrados, gasolina, cerillos y fósforos, aguamieles y productos de explotación forestal, se eche por tierra el argumento invocado por nuestro más alto Tribunal para fundar su Jurisprudencia. Ese argumento no ha sido otro que el de que, estando facultado el Congreso de la Unión para legislar sobre minas, petróleo, aguas, vías generales de comunicación e instituciones de crédito, implícitamente tiene potestad tributaria sobre esas materias, con exclusión de los Estados. Ahora bien, como las "contribuciones especiales" a que vengo haciendo mérito, son verdaderos impuestos al comercio y a la industria, y el artículo 73 constitucional capacita al Congreso Federal para legislar en la rama mercantil, hemos creído que, de limitar la adición a esas contribuciones especiales, colocaríamos al intérprete de la Carta Fundamental en la siguiente disyuntiva: declarar que la modificación que proponemos fue innecesaria, en rigor, porque la facultad para legislar en materia mercantil lleva acompañada la potestad exclusiva de regular su régimen tributario; o modificar su Jurisprudencia en el sentido de decidir que sólo son federales los impuestos mencionados expresamente por la Constitución o sean: los aduanales, el de energía eléctrica y las contribuciones especiales sobre tabacos labrados, gasolina, cerillos y fósforos, aguamieles y explotación forestal. Es más, dentro del primer extremo del dilema, todavía sería posible que la Corte declarara federales los impuestos sobre el comercio y la industria que graven otros productos distintos de los citados.

...

Por último, en el inciso quinto de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional en proyecto, sugerimos se establezca que sólo el Congreso de la Unión está capacitado para decretar impuestos especiales sobre energía eléctrica (esta regla se contiene ya en la fracción X del propio precepto); sobre producción y consumo de tabacos labrados (esto es, se acepta integralmente la iniciativa del Ejecutivo); y sobre cerillos y fósforos, aguamiel, gasolina y explotación forestal. Finalmente, se estatuye que en el rendimiento de esas contribuciones especiales, participarán las entidades de la Unión en la proporción que la ley determine. (Aplausos)

- El C. Velarde Adán: Nada más para una aclaración al licenciado, y es la siguiente: ¿Por qué la Comisión considera únicamente al aguamiel y los productos de su fermentación, es decir, en otras palabras, la única bebida que propone se grave en una forma uniforme es el pulque?

- El C. Hernández Delgado José: El dictamen de la Comisión - como creo haberlo apuntado en la exposición anterior, si bien tal vez no desarrollé esta idea en forma adecuada - es un dictamen de circunstancias, que trata simplemente de normalizar, desde un punto de vista constitucional, la situación existente. Nosotros entendemos que la meta final - a la que tendrá que llegarse al hacerse una reforma de fondo sobre nuestro sistema tributario -, habrá de ser en el sentido de estatuir que todos los impuestos sobre el comercio y la industria, están reservados exclusivamente a la Federación; sin perjuicio de acompañar esta norma de una serie de reglas sobre participación a los Estados, en el producto de esos impuestos. La Comisión hubiera querido incluir entre los impuestos especiales reservados a la Federación, no sólo el aguamiel y productos de su fermentación, sino también la cerveza, los alcoholes, azúcares y mieles incristalizables, hilados y tejidos; en fin, a todos los otros productos que enumera la Ley de Ingresos de la Federación, al mencionar las contribuciones al comercio y a la industria. Pero encontramos que, en esta materia, los acuerdos que la Secretaría de Hacienda se ha esforzado por celebrar, con encomiable sentido que jamás se exaltará suficientemente, con los Estados, no han llegado a un punto de madurez tal, que hagan posible, actualmente, aumentar la enumeración de los impuestos reservados de modo exclusivo a la Federación. Por ello, nos vimos obligados a adoptar un criterio casuístico y a mencionar los impuestos sobre producción y consumo de tabacos labrados, cerillos, fósforos, aguamieles y explotación forestal; tomando en cuenta que, tratándose de todas esas contribuciones, existen ya arreglos entre la Federación y los Estados, a virtud de los cuales se fija la participación correspondiente a éstos en los impuestos federales, a cambio de la renuncia que los mismos Estados han hecho de su facultad tributaria. Más como en lo que mira especialmente a los impuestos sobre alcoholes, cervezas, azúcares y mieles incristalizables, hilados y tejidos y otras contribuciones al comercio y a la industria que en este momento se me escapan, conceptúo que, a menos de desequilibrar seriamente las finanzas de los Estados, no resulta aconsejable la adición de la

reforma a debate. La Comisión hubiera requerido usar una fórmula general suficientemente comprensiva, y decir: se reserva a la Federación todos los impuestos que graven al comercio y a la industria; pero no creyó oportuno adoptar ese criterio, ante el peligro de privar a los Estados del producto de las contribuciones indispensables para el sostenimiento de sus servicios públicos. Será necesario, pues, que la Secretaría de Hacienda continúe esforzándose empeñosamente -como lo ha venido haciendo hasta la fecha - por celebrar acuerdos con los Estados respecto a ese otro grupo de impuestos. Tengo entendido que van ya muy aventajadas las pláticas encaminadas a ese fin. Me parece que, tratándose especialmente de impuestos sobre cerveza, ya existe en principio un acuerdo. La Comisión considera que es conveniente, que es útil, que es recomendable, que todos los impuestos al comercio y a la industria sean federales. Es más, en un aspecto estrictamente constitucional y con una interpretación pareja a la que la Corte ha dado a diversos preceptos, tal vez habríamos llegado a la conclusión -que acaso parecerá osada -, de que las facultades que al Congreso de la Unión concede la Constitución para dictar normas de obligatoria observancia en toda la República en materia de comercio, implícitamente lo autorizan para someter a un régimen tributario uniforme las actividades mercantiles e industriales; esto es, que los Estados carecen de derecho para exigir contribuciones al comercio y a la industria. Pero -repito- nos pareció de tal manera peligrosa la anterior conclusión, desde el punto de vista del equilibrio que debe existir entre los ingresos y los egresos de los Estados, que preferimos mejor abstenernos de recomendarla....”³

Como podemos ver en la discusión a la que se ha hecho referencia, en el texto de la reforma propuesta, se hizo un catálogo de ciertas fuentes tributarias únicamente, sin incluir todas las fuentes de la industria, la razón de esto era el no ocasionar desacuerdos con los Estados y no por que se quisiera limitar la facultad del Congreso de la Unión para imponer contribuciones especiales respecto a dichas fuentes.

³ Discusión de 28 de agosto de 1940 de la Cámara de Diputados respecto de la de la iniciativa de reforma al artículo 73, fracción X Constitucional, presentada por el Ejecutivo a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión el 31 de julio de 1940.

Al final de su mandato, el presidente Cárdenas consiguió que la reforma que había iniciado al artículo 73 que fuera aprobada, misma que entró en vigor el 1º de enero de 1943. En dicha reforma constitucional se integró al referido artículo la fracción XXIX, y específicamente el punto 5, en los siguientes términos:

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

...

5o. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica.
- b) producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguardiente y productos de su fermentación.
- f) Explotación Forestal.

Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proposición que la ley secundaria federal determine las Legislaturas fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica"⁴

Más adelante, como se hizo referencia en la discusión legislativa previamente comentada, se logró un acuerdo tratándose de los impuestos sobre la producción de la cerveza, y el 21 de diciembre de 1948, fue propuesta la adición de una fracción más al apartado 5, fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

A continuación una parte de la declaratoria de la reforma mencionada en el párrafo anterior:

⁴ Declaratoria de reforma constitucional de 24 de octubre de 1942 del H. Congreso de la Unión.

"Habiéndose recibido en la directiva de esta comisión la iniciativa de Ley que el C. Presidente de la República, con fundamento en la disposición contenida en la fracción primera del artículo 71 constitucional, envió a esta H. Cámara, para su estudio y aprobación en su caso, con el objeto de reformar la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, por la que afecta a la producción y consumo de cerveza, nos es satisfactorio hacer conocer a vuestra soberanía los fundamentos que determinaron la proposición que en este mismo dictamen se os presenta, para su aprobación.

Es de todos vosotros conocida la anarquía que por lo que respecta a tributos fiscales en materia de cerveza se ha venido observando en el panorama nacional, influyendo con ello la desconfianza, fabricación defectuosa, competencia ilícita y desleal y, otros perjuicios que se han venido sufriendo por la disparidad cuando este producto es llevado al través de algunos Estados de la República.

Esta anarquía que connota un desequilibrio constante en esta industria que da vida a infinidad de trabajadores nacionales, llevó a la necesidad de que se estudiara al través de las convenciones nacionales fiscales celebradas en los años de 1925, 1933 y 1947, para unificar el sistema tributario que una vez aprobado, dará estabilidad a dicha elaboración.

Los gobiernos de los Estados que concurrieron a dichos eventos fiscales, en una mayoría que sobrepasó a las dos terceras partes, por conducto de sus representantes debidamente autorizados, aceptó la tesis de que la tributación sobre la producción y consumo de cerveza se hiciera federal, dado que, desde el punto de vista integral, los erarios estatales no sufrirían mengua alguna en sus recursos, sino muy por el contrario, aprovecharían mayores coeficientes por la simplicidad y control de las contribuciones.”⁵

Como puede observarse, la propuesta presentada y aprobada tenía buscaba la estabilidad de la industria de la producción de la cerveza, a través de la uniformidad del sistema tributario al que se encontraría sujeta.

⁵ Dictamen de 21 de diciembre de 1948 presentado en sesión a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.

Hasta este momento nada se dice de motivo extrafiscal alguno que se hubiera perseguido con la imposición de una contribución especial respecto de esta rama específica de la industria.

Dicha reforma fue aprobada el 24 de diciembre de 1948 y a partir del 10 de febrero del siguiente año, el artículo 73, fracción XXIX, punto 5 constitucional, incluía la producción y consumo de cerveza, integrando así el texto que actualmente se encuentra en vigor.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, es un gravamen federal, de carácter general y obligatorio cuando la situación jurídica o de hecho de las personas físicas o morales coincida con la hipótesis normativa prevista en dicho impuesto. Su nacimiento se configura al efectuarse los hechos, actos u operaciones relacionados con la enajenación o importación de bienes, o bien la prestación de servicios contemplados en dicha ley.⁶

Esta ley tuvo su origen en una iniciativa del Ejecutivo, presentada el 26 de noviembre de 1980 a la Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión.

⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Los impuestos y la deuda pública, Editorial Porrúa, Primera Edición, México 2000, p. 171.

Dicha legislación fue presentada como “una acción de congruencia, necesaria para complementar la modernización que se ha venido imprimiendo en nuestro sistema fiscal (...) para adecuar, simplificar y sistematizar los impuestos especiales (...) compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos, envasamiento de bebidas alcohólicas, producción y consumo de cerveza, venta de gasolina, tabacos labrados y en el renglón de servicios, los seguros de vida y teléfonos.”⁷

Efectivamente, la nueva ley propuesta por el Ejecutivo, estaba encaminada a agrupar diversas leyes que gravaban la producción y el consumo de bienes y servicios, tales como la Ley del Impuesto sobre Venta de Gasolina, Ley del Impuesto sobre Seguros, Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados, Ley del Impuesto sobre Teléfonos, Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza, Ley Federal de Impuestos a las Industrias de Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas.

A continuación vemos en que preceptos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se gravó los conceptos anteriormente establecidos en las leyes mencionadas en el párrafo anterior.

⁷ Iniciativa de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios del Poder Ejecutivo de fecha 26 de noviembre de 1980, presentada a los CC. Secretarios de la H. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, pág.1

LEY SUSTITUIDA	PRECEPTO DE LA LIEPS
Ley del Impuesto sobre Venta de Gasolina	Artículo 2º, fracción I, inciso I)
Ley del Impuesto sobre Seguros	Artículo 2º, fracción II, inciso A)
Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados	Artículo 2º, fracción I, inciso H)
Ley del Impuesto sobre Teléfonos	Artículo 2º, fracción II, inciso B)
Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos	Artículo 2º, fracción I, incisos A), B) y C)
Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza	Artículo 2º, fracción I, inciso D)
Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas	Artículo 2º, fracción I, incisos E), F) y G)

Esta nueva Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios fue publicada en el diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1980.

Como características de este impuesto, haciendo una breve referencia de las mismas, podemos nombrar las siguientes:

1. Es un impuesto indirecto toda vez que recae en el consumidor final del bien enajenado o importado o bien del servicio prestado.
2. Es un impuesto al consumo.
3. Es un impuesto de carácter federal.
4. Se rige por los principios constitucionales de equidad, proporcionalidad, legalidad y destino al gasto público consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.
5. Conlleva fines fiscales y extrafiscales.

Sobre la última de las características nombradas, es importante hacer referencia al punto de fines extrafiscales, mismos que ya han sido debidamente analizados.

A lo largo su existencia, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, ha sufrido numerosas reformas (treinta y cinco) y ha sido replanteada en una ocasión, tal como se estudiará más adelante.

FUENTES TRIBUTARIAS GRAVADAS POR LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Es interesante ver que la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios desde sus inicios gravaba diversas fuentes tributarias de las previstas en el catálogo enumerado en el punto 5, de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

En la primera publicación de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se encontraban grabados los siguientes rubros:

La enajenación y producción de:

- a. Aguas envasadas y refrescos en envases cerrados.
- b. Jarabes o concentrados para preparar refrescos.
- c. Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores.
- d. Cerveza

- e. Vinos de mesa, sidras y rompopes, vinos aromatizados, quinados, generosos y vermouths.
- f. Bebidas alcohólicas.
- g. Tabacos labrados.
- h. Gasolina.

La prestación de servicios

- a. Seguros de vida.
- b. Telefónicos.

Por lo que hace a la imposición de los rubros de aguas envasadas, jarabes o concentrados para preparar refrescos, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, y seguros de vida, éstos se mantuvieron desde la entrada en vigor de la Ley hasta 1990, cuando los legisladores decidieron retirar dicha fuente tributaria.

Por lo que hace a la imposición respecto de la importación o enajenación de la cerveza, ésta se ha mantenido inamovible, independientemente de las necesarias reformas para adaptarla al contexto económico, a través del ajuste de la tasa aplicable a dicho gravamen.

Respecto de rubro relativo a los vinos de mesa, sidras y rompopes, vinos aromatizados, quinados, generosos, vermouths, y bebidas alcohólicas en

general, ha habido numerosas reformas en cuanto a la especificación de lo gravado y la tasa.

En efecto, en 1994, la denominación de las referidas fuentes tributarias cambió y se la gravación de dicha rama de la industria se incluyó dentro de dos rubros, alcohol desnaturalizado y aguardiente y bebidas alcohólicas.

En 1999, el Congreso de la Unión aprobó una importante reforma en materia del impuesto especial sobre producción y respecto de la producción, envasamiento e importación de bebidas alcohólicas.

Dicha reforma tuvo como objeto simplificar el esquema tributario que se encontraba vigente hasta 1999, intentando establecer un mecanismo más eficaz para el cálculo del impuesto a través de la creación de una cuota fija por litro, por tipo de producto.

No obstante lo anterior, el referido sistema creado por el Congreso de la Unión presentó problemas que acarrearán importantes inequidades en las cargas fiscales de los productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas.

En enero de 2002, dentro del marco de la denominada “Nueva Hacienda Pública Distributiva”, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación un paquete de reformas en materia fiscal que modificaba los impuestos que representaban ingresos más significativos para el Erario Público, tal como el

Impuesto sobre la Renta, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el Impuesto al Valor Agregado, etc.

El referido programa, tuvo su origen en una propuesta del Ejecutivo Federal, entonces dirigido por Vicente Fox Quezada, la cual tenía como finalidad *“elevar el bienestar de nuestra población, sentando las condiciones necesarias para crear y ampliar permanentemente las oportunidades para los menos favorecidos y para lograr una economía que crezca con calidad, de manera sostenida y estable”*.

Concretamente, por lo que hace a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el Ejecutivo Federal proponía diversas reformas y adiciones, en lo que denominaba literalmente “ una acción de congruencia, necesaria para complementar la modernización que se ha venido imprimiendo en nuestro sistema fiscal (...) para adecuar, simplificar y sistematizar los impuestos especiales (...) compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos, envasamiento de bebidas alcohólicas, producción y consumo de cerveza, venta de gasolina, tabacos labrado y en el renglón de servicios, los seguros de vida y teléfonos”.

Dentro de dichas reformas, se contiene un nuevo esquema para el cálculo del impuesto causado por la enajenación y/o producción de bebidas alcohólicas proponiéndose un esquema que daba transparencia a la determinación del impuesto, fijando como base gravable para el cálculo del

impuesto el precio de las bebidas alcohólicas, y no de acuerdo a su tipo, como anteriormente se hacía.

En este sentido, me permito hacer un paréntesis dada la importancia del rol de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y servicios como medida extrafiscal respecto del consumo de bebidas alcohólicas, atendiendo a la naturaleza de dicha actividad.

Desde la creación de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la industria relativa a las bebidas alcohólicas siempre se ha encontrado sujeta a imposición.

Considero acertada dicha decisión por parte del Congreso de la Unión no solamente por la importancia económica que su recaudación implica para la Federación, sino por los fines extra fiscales que esta representa.

En este sentido la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado, considero que de manera por demás acertada, de la siguiente manera:

“IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL GRAVAMEN QUE ESTABLECE PARA LA ENAJENACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS OBEDECE AL MANDATO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 117, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El establecimiento del impuesto especial sobre producción y servicios, tratándose

de la enajenación de bebidas alcohólicas, al aumentar el costo de su consumo a través de un gravamen que actúa como sobreprecio, constituye un medio utilizado por el legislador cuyo propósito es desincentivar el consumo del alcohol y así dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 117, último párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en combatir el alcoholismo, además de que se trata de una medida de protección que se justifica porque es legítimo que en este caso el propio Estado tome ciertas medidas a favor de los integrantes de la comunidad, puesto que se considera que éstos, al decidir de forma perjudicial para su persona, no se encuentran en condiciones de diseñar autónomamente su plan de vida ni tener plena conciencia de sus intereses o actuar consecuentemente a favor de ellos. Atento a lo anterior, se concluye que el impuesto especial sobre producción y servicios, tratándose de enajenación de bebidas alcohólicas, al imponer un gravamen que actúa como sobreprecio para desalentar su consumo, no sólo tiene como consecuencia inmediata el aumento en el monto que deberán desembolsar quienes adquieran dichos bienes, sino que también hace evidente que éstos efectúan la compra con absoluta conciencia del hecho, ya que al ejercer la opción de consumir alcohol, aun con el sobreprecio generado por el impuesto, están tomando una decisión autónoma e informada, pues su pago conlleva la determinación de sobreponerse a las medidas establecidas por el Estado para desincentivar el consumo de bienes que considera dañinos.

Amparo en revisión 331/2004. La Europea México, S.A. de C.V. y otras. 25 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1964/2004. Tequila San Matías de Jalisco, S.A. de C.V. 9 de febrero de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1766/2005. Gayocla, S. de R.L. de C.V. 11 de enero de 2006. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Eligio Nicolás Lerma Moreno.

Amparo en revisión 66/2006. Bacardí y Compañía, S.A. de C.V. y otras. 8 de febrero de 2006. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

Amparo en revisión 110/2006. Impulsora Vinícola Milenium, S.A. de C.V. 21 de junio de 2006. Cinco votos.

Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Roberto Ávila Ornelas.⁸

Es importante destacar que el alcoholismo en México es un problema de salud pública ya que el 65 por ciento de la población de entre 17 a 65 años de edad ha consumido o consume de manera habitual bebidas embriagantes.

En este sentido resulta importante hacer referencia a las siguientes estadísticas:

- El alcoholismo afecta más a los varones adultos, pero está aumentando su incidencia entre las mujeres y los jóvenes.
- El consumo y los [problemas](#) derivados del alcohol están aumentando en todo Occidente desde 1980, incluyendo [Estados Unidos](#), la [Unión Europea](#) y la [Europa](#) oriental, así como en los países en vías de [desarrollo](#).
- A pesar de los resultados esperanzadores del tratamiento actual, se estima en más de 100.000 el número de muertos anuales sólo en [Estados Unidos](#) a causa del alcohol.
- En la Federación Rusa un 12 por 100.000 de la [población](#) ingresa anualmente en los hospitales para ser [tratados](#) de intoxicaciones etílicas agudas. El [Plan](#) Europeo de Acción contra el Alcohol de la OMS pretende reducir en un 25% el consumo de alcohol entre 1980 y el año 2000, prestando especial [atención](#) a la [Europa](#) oriental.
- En los últimos años, [España](#) ha pasado a ocupar el segundo lugar en el mundo en tasa de alcoholismo.
- En [México](#), El [grupo](#) de edad que manifestó una incidencia más alta fue de 18 a 29 años. ([Encuesta Nacional de Adicciones](#), 1988)
- Según [la Organización](#) mundial de la [Salud](#), la cantidad de jóvenes que consumen alcohol aumentó en un 20 %, en los últimos 10 años.
- Hace 10 años de cada 7 hombres que consultaban por [problemas](#) relacionados con el alcohol

⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Septiembre 2006, pág. 89.

consultaban 3 mujeres; hoy la relación es de 6 hombres por 4 mujeres.⁹

Por su parte, en la ceremonia del 70 aniversario de Alcohólicos Anónimos, se hizo referencia a este grave problema en los siguientes términos:

“En México se estima que existen más de 2.8 millones de personas con síntomas de dependencia al alcohol, de las cuales casi un cuarto de millón son mujeres y cerca de 300 mil son menores de edad. Ante esta situación, la Secretaría de Salud refuerza las acciones en materia de prevención e información orientadas a disminuir estas cifras en esos grupos de población.

Así lo informó el doctor Cristóbal Ruiz Gaytán López, secretario técnico del Consejo Nacional contra las Adicciones (CONADIC), en la ceremonia del 70 aniversario de Alcohólicos Anónimos. Destacó que la tendencia en los niveles de consumo de bebidas con alcohol en adolescentes presenta un incremento en el índice de consumo, de 27% en 1998 a 35% en el 2002 entre los varones, mientras que en las mujeres se registra un aumento de 18% a 25% en el mismo periodo.

Precisó que se conoce que la mujer es más vulnerable tanto fisiológica como socialmente al alcohol, por lo que desarrolla esta adicción en menor tiempo, además de sufrir el mayor grado de rechazo de su familia y comunidad.

Por ello, subrayó se debe continuar sumando esfuerzos, pues esta tarea de prevención ya dejó de ser un terreno exclusivo de los profesionales de la salud. Se requiere, agregó, de sumar voluntades de autoridades y especialistas de los diversos ámbitos sociales y construir un frente amplio, nacional, plural e incluyente, que permita llegar a niños, jóvenes y adultos de todos los estratos sociales.

El secretario técnico del CONADIC, indicó que para ello, la Secretaría de Salud ha realizado diversas acciones de forma coordinada con la Central Mexicana de Servicios Generales de AA, como fue un convenio de colaboración en la materia y la participación de grupos de Alcohólicos Anónimos en la elaboración de la Norma Oficial Mexicana para la Prevención, Tratamiento y Control de las

⁹ Fuente: www.nace.com.mx

Adicciones y en la actualización del Programa contra Alcoholismo y el Abuso de Bebidas Alcohólicas, realizado hace unos meses.

Es así, dijo, como hemos venido trabajando de forma conjunta en la realización de múltiples acciones en todo el país en una dinámica de cooperación basada en el mutuo respeto, pues se busca un mismo fin, prevenir y brindar atención a este grave problema social.

El doctor Ruiz Gaytán López, subrayó que el consumo del alcohol es el principal componente de riesgo en algunos de los más importantes problemas de salud pública - lesiones, violencia, cirrosis hepática, depresión y algunos tipos de cáncer, entre otros- y puede concluirse que es el factor que más contribuye a la pérdida de años vida saludable a escala nacional.

Asimismo, precisó que existe una estrecha relación entre esta adicción y las cinco de las 10 principales causas de mortalidad en nuestro país. Aunado a esto, se suman conflictos ocasionados por la violencia, la disminución de la productividad y el deterioro en la calidad de vida individual y social.

Finalmente, destacó que en nuestro país el consumo de alcohol y los accidentes de tránsito están íntimamente relacionados, ya que beber en exceso incrementa seis veces el riesgo de involucrarse en accidentes vehiculares y en 25% la probabilidad de que las personas ingresen a un servicio de urgencia por lesiones en riña. Además que una de cada cuatro defunciones de conductores alcoholizados ocurren entre los 15 y 24 años de edad.

Por su parte, el licenciado Marcelo Ebrad (sic), secretario de Desarrollo Social del D,F, (sic) señaló que el consumo de alcohol en exceso es un grave problema en el Distrito Federal. Por ello, se cuenta con un Consejo contra las Adicciones en cada una de las delegaciones, aunado a esto, añadió, se desarrolla un programa de infraestructura, así como de formación de recursos humanos para atender de forma efectiva este grave problema."¹⁰

Es evidente que el problema del alcoholismo es tan grande que no podemos afirmar que con el establecimiento de un impuesto con fines

¹⁰ COMUNICADO DE PRENSA No. 298, de 10 de junio de 2005, Instituto Nacional de Salud Pública/Educación, http://www.insp.mx/2005/noticias/noticia130605_2.htm

extrafiscales, se podrá terminar con el problema; sin embargo, considero que esta medida constituye un importante eslabón de la lucha contra dicha adicción.

Retomando nuestro tema de análisis, dentro de la referida reforma de 2002, se gravó la prestación de servicios de telecomunicaciones, mismo que, por su importancia a nivel mundial y en el desarrollo económico del País, se consideraba que representaba una significativa fuente de ingresos para la Federación.

Por su parte, fue gravada la enajenación e importación de aguas gasificadas o minerales, refrescos, bebidas hidratantes, jarabes y concentrados con el propósito de resolver el problema de sobreproducción y restricciones de mercado en el extranjero que enfrentaban los productores mexicanos de azúcar en ese momento.

Como consecuencia de las referidas reformas sufridas tanto por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios como por las diversas disposiciones fiscales en enero de 2002, el Poder Judicial de la Federación tuvo que afrontar una lluvia de amparos en contra de las disposiciones contenidas en dichos ordenamientos legales.

En efecto, cientos de juicios de amparo indirecto fueron presentados en contra de la multicitada reforma al considerar que diversas de las disposiciones

contenidas en tales ordenamientos eran violatorias de las garantías individuales en materia tributaria contenidas en nuestra Carta Magna.

Finalmente, en diciembre de 2007 fue presentada una iniciativa de reforma y adición a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que fue aprobada por el Congreso y entró en vigor el 1º de enero de 2008, misma que proponía gravar los juegos de apuestas y sorteos con una tasa del 20 por ciento en forma paulatina, es decir, que en 2008 se aplique el 10 por ciento, un 15 por ciento en 2009 y 20 por ciento en 2010.

En este sentido, es importante destacar que los sorteos con fines promocionales, como los organizados por instituciones sin fines de lucro, no estarán sujetos al gravamen siempre y cuando los premios que entreguen no excedan el 3 por ciento del total de los ingresos y que los permisos para realizar los sorteos no excedan de diez por año.

La Comisión de Hacienda y Crédito Público, estimaba que este impuesto aportará 722 millones de pesos en 2008; mil 200 millones en 2009 y mil 800 millones en 2010 al erario Federal.

Asimismo, dentro de las reformas propuestas, se incluía la inclusión dentro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a la importación y enajenación de pinturas en aerosol con una tasa del 50 por ciento

que, de aprobarse, la referida Comisión consideró se obtendría una recaudación cercana a 300 millones de pesos.

Respecto de esta reforma debemos señalar que su propósito no era fundamentalmente recaudatorio sino con fines de disuasión de ciertas conductas que pueden ser contrarias al interés público. El objetivo de la medida era desalentar la pinta, sin autorización, de los espacios públicos, monumentos históricos y fachadas de casas habitación, fábricas y oficinas, además de medios de transporte públicos y privados, permitiendo frenar el daño que se causa con la utilización de los productos, esto es, se buscaba gravar dicha actividad teniendo además un fin extrafiscal.

Esta parte de la reforma no fue aprobada, toda vez que el Congreso consideró que el impacto de la industria del aerosol podría ser negativo.

CAPÍTULO IV

CRITERIOS SOSTENIDOS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RESPECTO DE LAS FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA IMPONER CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Retomando nuestro estudio, debemos señalar que un sinnúmero de quejosos acudieron solicitando la protección de la Justicia Federal en contra de las disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, toda vez que consideraban que dichas disposiciones eran inconstitucionales.

Para efectos de este trabajo, debe remarcarse que los quejosos hicieron valer básicamente un argumento según el cual el Congreso de la Unión no se encontraba facultado para imponer contribuciones especiales respecto de las fuentes tributarias relativas a las bebidas alcohólicas distintas de la cerveza, telecomunicaciones, aguas minerales, juegos de apuestas y sorteos, entre otros.

El argumento primordial, aunque planteado según la visión de cada despacho de abogados, consistía en demostrar, que si bien el Congreso de la Unión cuenta con facultades para imponer contribuciones a fin de sufragar el gasto público en términos de lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 Constitucional, dicho órgano legislativo no contaba con facultades para imponer contribuciones especiales, toda vez que dentro del catálogo previsto por la fracción XXIX del citado artículo, no se encontraban previstas las fuentes tributarias mencionadas en el párrafo anterior.

En otras palabras, las quejas alegaban que el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios al gravar las fuentes tributarias antes mencionadas, era inconstitucional por el hecho de que dicha actividad no se encontraba expresamente contemplada en el artículo 73, fracción XXIX, punto 5, constitucional como de aquéllas sobre las que el Congreso de la Unión está facultado para fijar "contribuciones especiales".

En otros asuntos, los quejosos incluso alegaban que toda vez que el artículo 73, fracción XXIX, numeral 5 Constitucional establecía de manera expresa la facultad que tiene el Congreso de la Unión para establecer contribuciones especiales sobre determinadas materias, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 124 de nuestra Constitución, el Congreso Federal no tiene facultades para establecer contribuciones especiales respecto a los rubros anteriormente mencionados, por lo que dicha facultad se encuentra reservada a los Estados.

COMPETENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Nuestro Máximo Órgano Jurisdiccional ha sido competente para conocer de los asuntos antes mencionados, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado por decreto de diez de junio de mil novecientos noventa y nueve; 84 fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con

los puntos segundo, cuarto y décimo primero, fracción III, y tercero transitorio del acuerdo 5/2001, emitido por el Tribunal Pleno el veintiuno de junio de dos mil uno.

Lo anterior fue así toda vez que esos asuntos derivaban de diversas sentencia dictadas por los Jueces de Distrito (en Materia Administrativa en el Distrito Federal y en general provenientes de toda la República) en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se reclama la inconstitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios considerados inconstitucionales. vigentes a partir del primero de enero de dos mil dos, subsistiendo el problema de inconstitucionalidad planteado.

En el caso de los juicios de amparo promovidos en contra de la reforma de diciembre de 2007, vigente a partir del 1º de enero de 2008, que incluye dentro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el rubro “juegos de apuestas y sorteos”, éstos se encuentran aún en trámite ante los Juzgados de Distrito del Poder Judicial de la Federación.

CRITERIO SOSTENIDO POR LA SUPREMA CORTE EN MATERIA DE AGUAS GASIFICADAS O MINERALES

Respecto de los juicios de amparo promovidos en contra de las disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios respecto a las aguas gasificadas o minerales, tomemos como ejemplo la demanda de amparo promovida por Embotelladora el Nayar, S.A. de C.V.

Respecto de esta demanda de amparo, tuve la oportunidad de dar seguimiento a la tramitación del juicio, hasta su conclusión, toda vez que trabajaba para la firma de abogados que representaba a la empresa quejosa.

Dicha demanda de amparo fue turnada H. Juzgado Primero de Distrito en el Estado de Nayarit y le fue asignado el número de juicio de amparo 282/2002. En el escrito inicial de demanda, la quejosa argumentó que los artículos reclamados violaban las garantías de fundamentación y motivación, consagradas en los preceptos 14 y 16 constitucionales, ya que –a su parecer- el Congreso de la Unión no contaba con facultades para emitir impuestos especiales sobre aguas gasificadas o minerales, pues en el numeral 73, fracción XXIX, inciso 5), Constitucional establece de manera limitativa los impuestos especiales respecto de los cuales el Congreso de la Unión tiene facultades de imposición.¹

Otro supuesto lo encontramos en los agravios esgrimidos por la empresa Productos Kraft, S. de R. L. de C. V. en el juicio de amparo 126/2002, tramitado ante el Juzgado Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.

En efecto, la referida empresa quejosa acudió al juicio de amparo reclamando como primer acto concreto de aplicación, la primera importación

¹ Sentencia del amparo en revisión 683/2003-PS, Embotelladora del Nayar, S.A. de C.V. del 18 de febrero de 2004, pág. 8.

definitiva del año 2002 de un refresco elaborado con fructuosa denominado “Capri Sun”.

La quejosa alegaba que sus garantías individuales eran violadas por las disposiciones relativas de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, toda vez que dichos preceptos legales fueron aprobados y expedidos por un órgano legislativo que carece de facultades para ello, como lo es el Congreso de la Unión, violando con ello el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, así como el inciso 5° de la fracción XXIX del artículo 73 de nuestra Carta Magna.²

Un agravio planteado de manera diferente pero que buscaba el mismo fin, es el esgrimido por Embotelladora La Victoria, S.A. de C.V. y otras, las cuales sostenía que el Congreso de la Unión no contaba con facultades para imponer contribuciones a las aguas gasificadas o minerales, y al hacerlo violaba el principio de competencia Constitucional que se deriva de los artículos 124, 73 y 116 de nuestra Carta Magna.³

En el diverso juicio de amparo promovido por Propimex, S.A. de C.V. y otra, la quejosa argumenta no sólo la tan recurrida alegada violación a los artículos 14 y 16 constitucionales, sino que también lo siguiente:

² Sentencia del amparo en revisión 327/2002-SS, Productos Kraft, S. de R.L. de C.V. del 9 de mayo de 2003, pág. 100.

³ Extraído de la síntesis de la sentencia del amparo en revisión 980/2003-PS, Embotelladora la Victoria, S.A. de C.V. y otras, del 7 de mayo de 2004, pág. II.

"Suponiendo sin conceder que la facultad para establecer dicho gravamen se fundara en la fracción VII del artículo 73 constitucional, **resulta violatorio del artículo 13, en relación con el 31, fracción IV, de la Constitución, al ser una ley privativa, pues grava sólo a un sector específico de la población,** perdiendo su característica de generalidad."⁴

Agravios similares fueron esgrimidos por Panamco Bajío, S. A. de C. V. y otras, en el juicio de amparo 564/2003.⁵

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de 18 de febrero de 2004, se pronunció en este sentido:

"Si bien se trata de un impuesto de naturaleza especial, como ya se precisó, y la materia regulada relativa a *aguas, refrescos y sus concentrados* no se encuentra comprendida en las enunciadas expresamente en el apartado 5° de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, -respecto de las que se prevé que el Congreso de la Unión puede establecer contribuciones especiales-, tal circunstancia no obsta para determinar que está facultado constitucionalmente para imponer dicho impuesto por la enajenación o importación definitiva de refrescos y sus concentrados.

Lo que se determina en virtud de que el Congreso de la Unión tiene facultad para ello de acuerdo con lo previsto en la fracción VII del artículo 73 constitucional, ya que le autoriza a establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la Federación, sin establecer salvedad o limitación alguna; por tanto, no puede admitirse que carezca de dicha facultad porque la materia impositiva gravada con el impuesto especial de que se trata no esté comprendida en la enumeración contenida en el apartado 5° de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, ya que esta disposición únicamente precisa fuentes tributarias de

⁴ Citado en la sentencia del amparo en revisión 1235/2003-PS, Propimex, S.A. de C.V. y otra, del 21 de noviembre de 2003, pág. 7.

⁵ Sentencia del amparo en revisión 564/2003-SS, Panamco Bajío, S.A. de C.V. y otras, del 29 de octubre de 2003, págs. 5 y 6.

la Federación, pero sin limitar sólo a ellas la facultad genérica de establecer contribuciones que le confiere al Congreso de la Unión, la fracción VII del precepto mencionado, por lo que tampoco resulta válido estimar que por no estar incluida en la enunciación de esas materias, se trata de una facultad que no puede ser ejercida por el órgano legislativo federal.

En efecto, se estima que la facultad exclusiva que se otorga al Congreso de la Unión para imponer impuestos especiales en las materias específicas indicadas en dicho apartado 5°, no puede considerarse como una limitación a la atribución que le compete de establecer las contribuciones que considere indispensables para cubrir el gasto público.

Ello porque dicha facultad exclusiva aplicable únicamente a los tributos específicos o especiales enunciados en la citada disposición constitucional, tiene como propósito fundamental prever la participación a los Estados en esas contribuciones de naturaleza especial que, por la materia a que se refieren, son propias de la potestad federal; consecuentemente, limita las facultades impositivas de los Estados, no así las del Congreso de la Unión, ya que es una facultad atribuida en exclusiva a la Federación, no reservada a las entidades federativas. Si bien se trata de un impuesto de naturaleza especial, como ya se precisó, y la materia regulada relativa a *aguas, refrescos y sus concentrados* no se encuentra comprendida en las enunciadas expresamente en el apartado 5° de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, -respecto de las que se prevé que el Congreso de la Unión puede establecer contribuciones especiales-, tal circunstancia no obsta para determinar que está facultado constitucionalmente para imponer dicho impuesto por la enajenación o importación definitiva de refrescos y sus concentrados.

Lo que se determina en virtud de que el Congreso de la Unión tiene facultad para ello de acuerdo con lo previsto en la fracción VII del artículo 73 constitucional, ya que le autoriza a establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la Federación, sin establecer salvedad o limitación alguna; por tanto, no puede admitirse que carezca de dicha facultad porque la materia impositiva gravada con el impuesto especial de que se trata no esté comprendida en la enumeración contenida en el apartado 5° de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, ya que esta disposición únicamente precisa fuentes tributarias de la Federación, pero sin limitar sólo a ellas la facultad genérica de establecer contribuciones que le confiere al Congreso de la Unión, la fracción VII del precepto

mencionado, por lo que tampoco resulta válido estimar que por no estar incluida en la enunciación de esas materias, se trata de una facultad que no puede ser ejercida por el órgano legislativo federal.

En efecto, se estima que la facultad exclusiva que se otorga al Congreso de la Unión para imponer impuestos especiales en las materias específicas indicadas en dicho apartado 5°, no puede considerarse como una limitación a la atribución que le compete de establecer las contribuciones que considere indispensables para cubrir el gasto público.

Ello porque dicha facultad exclusiva aplicable únicamente a los tributos específicos o especiales enunciados en la citada disposición constitucional, tiene como propósito fundamental prever la participación a los Estados en esas contribuciones de naturaleza especial que, por la materia a que se refieren, son propias de la potestad federal; consecuentemente, limita las facultades impositivas de los Estados, no así las del Congreso de la Unión, ya que es una facultad atribuida en exclusiva a la Federación, no reservada a las entidades federativas.”⁶

Como podemos darnos cuenta, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en el sentido de que, efectivamente, el Congreso de la Unión cuenta con facultades para imponer contribuciones especiales respecto del referido rubro de aguas gasificadas, refrescos, etc., por lo que el amparo fue negado a las empresas anteriormente referidas.

Como se verá más adelante, nuestra Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado en términos similares respecto de las otras ramas de la industria

⁶ Sentencia del amparo en revisión 683/2003-PS, Embotelladora del Nayar, S.A. de C.V. del 18 de febrero de 2004, pág. 8.

CRITERIO SOSTENIDO POR LA SUPREMA CORTE EN MATERIA DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS DISTINTAS DE LA CERVEZA

Respecto de este rubro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, fueron también numerosas las empresas que acudieron al juicio de amparo haciendo valer argumentos encaminados a demostrar la inconstitucionalidad de las disposiciones de esta ley.

Nuevamente el argumento medular de los agravios hechos valer por las quejas era que la enajenación e importación de bebidas alcohólicas no se encontraba dentro de las fuentes tributarias susceptibles de ser gravadas por un impuesto especial, de acuerdo con el punto 5 de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

Respecto de estos juicios de amparo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Unión al resolver el juicio de amparo en revisión 1446/2003, resuelto por unanimidad, se pronunció en el siguiente sentido:

“...

Bajo esa óptica, esta Sala advierte que **la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no se limita a establecer contribuciones sobre algunas de las materias que enumera el artículo 73, fracción XXIX, inciso 5º constitucional**, esto es, energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, y producción y consumo de cerveza, de tal manera que en dicha Ley impositiva deban contenerse forzosa y necesariamente todas las contribuciones sobre

las materias acabadas de enumerar, so pena de inconstitucionalidad, y tampoco cabe esta censura por el hecho de que en dicho ordenamiento impositivo se incluya la gravación de una materia que no aparece en el citado inciso 5°, ello, **en virtud de que el Congreso Federal, con fundamento en la fracción VII del artículo 73, constitucional, tiene atribuciones para establecer los tributos que sean necesarios para cubrir el presupuesto.** Por tanto, no existe inconveniente constitucional alguno para que en la mencionada Ley ordinaria se establezca una contribución que grave la enajenación de bebidas alcohólicas.”⁷

La Primera Sala de nuestro máximo Tribunal, llegó a tal conclusión como resultado del examen de las disposiciones constitucionales que contienen la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público no sólo de la Federación, sino también del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios y que la facultad para legislar en materia impositiva no siempre es exclusiva de la Federación, sino que en ocasiones concurre con los Estados, de tal manera que puede suceder que una misma fuente de ingresos puede estar gravada tanto por la Federación como por las entidades federativas, acorde con la facultad genérica establecida en la fracción VII del artículo 73 constitucional, hecha excepción de las materias previstas en la fracción XXIX, del mismo artículo, cuyas materias son de competencia exclusiva de la Federación.

En este sentido, la Primera Sala sostiene que debe afirmarse que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, en materia impositiva, sino que se trata de un sistema complejo, el cual ha sido explicado por el Tribunal Pleno en la Jurisprudencia que enseguida se reproduce, donde

⁷ Sentencia del amparo en revisión 1446/2006-PS.

estableció las reglas fundamentales que deben tomarse en consideración para distribuir las facultades impositivas entre ambos niveles de gobierno.

El criterio mencionado es el que a la letra dice:

“IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN 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).”⁸

Así, deriva que la potestad impositiva a que se contrae la fracción XXIX del artículo 73, únicamente tiene como función enunciar, mas no limitar los tributos que corresponden a la Federación.

Por tanto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluyó que no asistía razón a las empresas quejasas al alegar que el establecimiento del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios al gravar, entre otras, la enajenación de bebidas alcohólicas, sea inconstitucional por el hecho de que esta actividad no esté expresamente contemplada en el artículo 73, fracción XXIX, punto 5º, constitucional como de aquéllas sobre las que el Congreso de la Unión está facultado para fijar “contribuciones especiales”.

⁸ Semanario Judicial de la Federación VII Época, Tomo 151-156, Primera parte, pág. 149.

En efecto, según se anticipó, el Tribunal Pleno al interpretar el alcance del mencionado precepto constitucional determinó que éste sólo contiene un catálogo enunciativo pero no limitativo de los tributos que en forma exclusiva puede imponer la Federación con participación de las Entidades Federativas, lo que significa que el hecho de que el legislador ordinario, al incluir en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios como actividad gravada la enajenación de bebidas alcohólicas no conduce a estimarlo inconstitucional.

Es cierto que la Constitución, en el artículo 73, fracción XXIX, inciso 5º, establece la facultad exclusiva para que el Congreso de la Unión imponga contribuciones especiales sobre las materias ahí enumeradas, entre las que no figuran la referente a la enajenación de bebidas alcohólicas; sin embargo, de ello no se sigue que el Poder Legislativo Federal carezca de atribuciones para imponer contribuciones en esa materia, porque sí lo faculta a imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. En consecuencia, si en el caso concreto el Congreso de la Unión establece un impuesto especial necesario para cubrir parte del Presupuesto de Egresos aprobado por la Cámara de Diputados, siendo en este último donde primero se discutió el decreto respectivo, tal decreto, entonces, es congruente con los artículos 73, fracción VII, 74, fracción IV, y 72, letra H, constitucionales, que dicen:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

...

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

..."

"Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

..."

"Artículo 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

...

H.- La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

..."

CRITERIO SOSTENIDO POR LA SUPREMA CORTE EN MATERIA DE TELECOMUNICACIONES

En los juicios de amparo promovidos por múltiples quejosos respecto del tema de telecomunicaciones, éstos hicieron valer argumentos similares a los que ya se han citado, esto es, que el Congreso de la Unión no cuenta con facultades para imponer contribuciones especiales respecto de esta actividad, toda vez que no se encuentra contemplada dentro del punto 5 de la fracción XXIX, del artículo 73 Constitucional.

En este sentido nuestro Máximo Órgano Jurisdiccional se pronunció en el mismo sentido que en los anteriores temas aunque con un matiz propio dada la naturaleza de esta materia.

En efecto, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación indicó en estos asuntos que si bien la Constitución, en el artículo 73, fracción XXIX, inciso 5º, establece la facultad exclusiva para que el Congreso de la Unión imponga contribuciones especiales sobre las materias ahí enumeradas, entre las que no figuran la referente a las telecomunicaciones; sin embargo, de ello no se sigue que el Poder Legislativo Federal carezca de atribuciones para imponer contribuciones en materia de telecomunicaciones, pues dicha actividad, acorde con el artículo 28 constitucional, únicamente pueden llevarla a cabo los particulares mediante concesión que les otorgue el Gobierno Federal.⁹

Lo anterior, sostuvo ese Máximo Órgano, toda vez que la comunicación vía satélite constituye, según lo previsto en el artículo 28 de la Constitución Federal uno de los sectores prioritarios de desarrollo nacional que está bajo la rectoría del Estado, sector al que corresponden las telecomunicaciones que hace posible la prestación del servicio de televisión por cable, el que para ser operado por los particulares requiere del otorgamiento de concesiones o permisos; de aquí se sigue que dicha actividad encuadra perfectamente en la hipótesis del artículo 73, fracción XXIX, punto 4º, de la Constitución.

⁹ Sentencia del amparo en revisión 1154/2002, Telecable de Tecomán, S.A. de C.V. del 25 de abril de 2003, pág. 213.

Una vez más, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoció que la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios no se limitaba a establecer contribuciones sobre algunas de las materias que enumera el artículo 73, fracción XXIX, inciso 5º Constitucional. En efecto, de acuerdo con los razonamientos de nuestra H. Suprema Corte de Justicia no es indispensable que en dicha Ley impositiva deban contenerse forzosa y necesariamente todas las fuentes tributarias enumeradas en el artículo constitucional en comento. De acuerdo con la resolución de nuestro Máximo Tribunal, esta situación no conlleva a la inconstitucionalidad de las disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

La referida Sala, nuevamente hizo valer el argumento de que el Congreso de la Unión, con fundamento en la fracción VII, del artículo 73, constitucional, cuenta con facultades para establecer los tributos que sean necesarios para cubrir el presupuesto, razón por la cual, considera que no existe inconveniente constitucional alguno para que en Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se establezca una contribución que grave el servicio de telecomunicaciones.

En términos de los criterios de nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que han sido citados, se han integrado las siguientes tesis Jurisprudenciales:

“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL, EN CUANTO GRAVA EL SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES, TIENE SU FUNDAMENTO EN LAS FRACCIONES VII Y XXIX, INCISO 4o., DEL ARTÍCULO 73 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se advierte que su creación tuvo como propósito instituir un ordenamiento proyectado para agrupar y sistematizar diversos gravámenes federales hasta esa época diseminados en varias leyes, mas no tomó en consideración la semejanza de las fuentes impositivas enumeradas en el artículo 73, fracción XXIX, inciso 5o., de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que la concurrencia de distintas materias impositivas en dicha ley no produce vicios de inconstitucionalidad. En efecto, el artículo 73, fracción XXIX, inciso 5o., de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para establecer contribuciones especiales sobre las materias ahí enumeradas, entre las que no figura la referente al servicio de telecomunicaciones y conexos; sin embargo, de ello no se sigue que el Poder Legislativo Federal carezca de atribuciones para imponerlas, pues si esta actividad, acorde con el artículo 28 de la propia Constitución Federal, únicamente pueden llevarla a cabo los particulares mediante la concesión que les otorgue el Gobierno Federal, el fundamento del tributo previsto en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se halla en el artículo 73, fracciones VII y XXIX, inciso 4o., constitucional, que otorga facultades al Congreso Federal para establecer contribuciones sobre servicios públicos concesionados.

Amparo en revisión 1154/2002. Telecable de Tecomán, S.A. de C.V. 25 de abril de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Sofía Verónica Ávalos Díaz.

Amparo en revisión 514/2003. MVS, Televisión, S.A. de C.V. (antes Telerey, S.A. de C.V.). 22 de agosto de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Martha Yolanda García Verduzco.

Amparo en revisión 722/2003. Aire Cable, S.A. de C.V. 29 de agosto de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 818/2003. Telecable de Manzanillo,

S.A. de C.V. 29 de agosto de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Amparo en revisión 847/2003. María Irma Salazar León. 29 de agosto de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Martha Yolanda García Verduzco.

Tesis de Jurisprudencia 79/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de junio de dos mil cuatro.”¹⁰

“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA GRAVAR EN LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO LA ENAJENACIÓN O, EN SU CASO, LA IMPORTACIÓN DE AGUAS GASIFICADAS O MINERALES, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES, QUE UTILICEN EDULCORANTES DISTINTOS AL AZÚCAR DE CAÑA, TIENE SU FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

De los artículos 73, fracciones VII y XXIX, 117, 118 y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal en materia impositiva, sino que se trata de un sistema complejo con diversas reglas que deben tomarse en consideración para distribuir las facultades impositivas entre ambos órdenes de gobierno, a saber: a) concurrencia contributiva entre la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII y 124 constitucionales); b) limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva exclusiva de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX, constitucional); y, c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118 constitucionales). Por tanto, aun cuando el artículo 73, fracción XXIX, quinto numeral, de la Constitución Federal establece la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para imponer contribuciones especiales sobre las materias que enumera, entre las que no figura la referente a la enajenación o la importación de aguas gasificadas o minerales, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, que utilicen concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan su obtención, elaborados con fructuosa o cualquier otro edulcorante

¹⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX, Novena Época, Julio 2004, Segunda Sala, pág. 286.

distinto al azúcar de caña, ello no significa que el legislador federal carezca de atribuciones para imponer contribuciones respecto de esa materia, pues aquéllas derivan del contenido de la fracción VII del artículo 73 constitucional que señala que el Poder Legislativo Federal tiene facultad para imponer los tributos necesarios para cubrir el presupuesto.

Amparo en revisión 1029/2003. Embotelladora de Tampico, S.A. de C.V. y otras. 23 de enero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 2492/2003. Casa Cuervo, S.A. de C.V. 30 de abril de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Amparo en revisión 296/2004. Embotelladora de Cautla, S.A. de C.V. 11 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Amparo en revisión 1447/2004. Casa Cuervo, S.A. de C.V. 26 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Óscar Zamudio Pérez.

Amparo en revisión 826/2005. La Victoria, S.A. de C.V. y otra. 24 de junio de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Tesis de Jurisprudencia 154/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de diciembre de dos mil cinco.¹¹

Como se ha visto, a pesar de los numerosos juicios de amparo promovidos por distintos quejosos y distintas firmas de abogados, planteados de múltiples perspectivas, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha llegado a una conclusión definitiva.

¹¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Novena Época, Enero 2006, Segunda Sala, pág. 1021.

Esto es, que las materias enumeradas en el punto 5 de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional constituyen una lista enunciativa y no limitativa, y que, de una manera u otra, el Congreso de la Unión cuenta con facultades para imponer contribuciones especiales.

Lo anterior es así, con fundamento en la fracción VII del referido artículo 73 de nuestra Constitución, lo cual ha quedado incluso plasmado en las Jurisprudencias anteriormente citadas.

Con lo anteriormente expuesto, queda de manifiesto que los numerosos juicios de amparo que fueron presentados y, peor aún, los que este año fueron interpuestos en materia de juegos de apuestas y sorteos, han implicado únicamente una alta carga de trabajo tanto para los Juzgados de Distrito como para la Suprema Corte, lo cual derivó de la ambigüedad del punto 5 de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y PROPUESTA DE ADICIÓN AL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XXIX, PUNTO 5 CONSTITUCIONAL.

- 1.** A lo largo de la evolución constitucional de nuestro País, siempre ha existido consagrado en cada uno de los textos constitucionales, la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público tanto de la Federación como de los Estados.
- 2.** En el texto actual de nuestra Carta Magna, se consagra la citada obligación en el artículo 31, fracción IV, dentro de los parámetros constitucionales que en ella misma se establecen, es decir, los requisitos de equidad, proporcionalidad, legalidad tributaria y destino al gasto público.
- 3.** El H. Congreso de la Unión, Máximo Órgano Legislativo de nuestro País, tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público, en términos de lo establecido en el artículo 73, fracción VII Constitucional. Esta facultad es conocida como facultad para imponer contribuciones generales.
- 4.** El referido órgano legislativo cuenta también con facultades para imponer contribuciones especiales, de conformidad con la fracción XXIX, punto 5 del artículo 73 Constitucional. Dichas contribuciones especiales conllevan fines

tanto fiscales como extrafiscales, esto es, que si bien han sido creadas para satisfacer el gasto público, también buscan impulsar, orientar o desincentivar ciertas actividades o usos sociales, según se consideren útiles o no para el desarrollo armónico del País.

5. El referido artículo 73, fracción XXIX, punto 5 Constitucional contiene un catálogo enunciativo, pero no limitativo de los impuestos especiales que el Congreso puede imponer. Si bien este numeral se refiere a determinadas materias, esto no implica necesariamente que carezca de facultades para establecer contribuciones especiales respecto de otras materias, situación que ha quedado asentada en Jurisprudencia de nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
6. La actual redacción del referido precepto Constitucional da pie a una interpretación ambigua que ha permitido a diversos gobernados acudir al juicio de amparo en contra de la aplicación de una ley federal que consideran violatoria de garantías individuales, como lo es la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
7. Un gran número de los gobernados que han acudido al juicio de amparo han sido persuadidos por numerosos despachos de abogados, que apoyados en la ambigüedad de la citada norma han “vendido amparos” al por mayor, provocando con esto una carga de trabajo más elevada para los

órganos del Poder Judicial de la Federación, mismos que llegarán a una conclusión bien sabida, esto es, la negativa del amparo.

8. Es evidente la existencia de la necesidad de que el multicitado artículo 73, fracción XXIX, punto 5 de nuestra Carta Magna sea actualizado, a través de una reforma que permita precisar su alcance por lo que se propone una adición al mismo en los términos que a continuación se precisan:

Actual texto del artículo 73, fracción XXIX, punto 5 Constitucional:	Propuesta de adición:
<p>“Art. 73.- El Congreso tiene facultad: ... XXIX.- Para establecer contribuciones: ... 5º.- Especiales sobre: a).- Energía eléctrica; b).- Producción y consumo de tabacos labrados; c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d).- Cerillos y fósforos; e).- Aguamiel y productos de su fermentación; y (sic) f).- Explotación forestal; g).- Producción y consumo de cerveza. Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica. ...”</p>	<p>“Art. 73.- El Congreso tiene facultad: ... XXIX.- Para establecer contribuciones: ... 5º.- Especiales sobre: a).- Energía eléctrica; b).- Producción y consumo de tabacos labrados; c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d).- Cerillos y fósforos; e).- Aguamiel y productos de su fermentación; y (sic) f).- Explotación forestal; g).- Producción y consumo de cerveza. h).- Producción y consumo de bebidas alcohólicas. Las materias a que se refiere la fracción XXIX, punto 5 son enunciativas y no limitativas, pudiendo el Congreso de la Unión imponer contribuciones especiales sobre otras ramas de la industria de conformidad con lo dispuesto por esta Constitución.</p>

	Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica....”
--	--

Con esta propuesta se busca eliminar la ambigüedad respecto a las facultades con que cuenta el Congreso de la Unión para imponer contribuciones especiales, evitando además una intensa carga de trabajo para el Poder Judicial de la Federación respecto de un sujeto sobre el cual la misma H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se ha pronunciado.

BIBLIOGRAFÍA

I. LIBROS

ARTEAGA Nava, Elisur. **TRATADO DE DERECHO CONSTITUCIONAL**, Volumen 3, Editorial Oxford, 2ª Edición, México 1999.

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. **DERECHO FISCAL**, Editorial Themis, México 1997.

BARRAGÁN Barragán, José. **INTRODUCCIÓN AL FEDERALISMO** (La Formación de los poderes en 1824), Universidad de Guadalajara, México 1994.

ACTAS CONSTITUCIONALES MEXICANAS (1821-1824), Segunda Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1980.

ALGUNOS DOCUMENTOS PARA EL ESTUDIO DEL ORIGEN DEL JUICIO DE AMPARO 1812-1861, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1980.

De la GARZA, Sergio Francisco. **DERECHO FINANCIERO MEXICANO**, 14ª Edición, Editorial Porrúa, México 1986.

FRAGA, Gabino. **DERECHO ADMINISTRATIVO**, Editorial Porrúa, México 1994.

GARCÍA Bueno, Marco César. **EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA A LA LUZ DE LAS PRINCIPALES APORTACIONES DOCTRINALES EN ITALIA, ESPAÑA Y MÉXICO. COLECCIÓN DE ESTUDIOS JURÍDICOS**, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000.

GARCÍA Granados, Ricardo. **LA CONSTITUCIÓN DE 1857 Y LAS LEYES DE REFORMA EN MÉXICO**, México 1906.

LEMOINE Villicaña, Ernesto. **DOS POSTURAS ANTAGONICAS FRENTE A LA CONSTITUCION DE APATZINGAN**, Boletín del Archivo General de la Nación, Cuarta Serie No. 1, México 1994.

LA REVOLUCION DE INDEPENDENCIA 1808-1821, Segunda Edición, Procuraduría General De La República, México 1994.

MORELOS, SU VIDA REVOLUCIONARIA A TRAVES DE SUS ESCRITOS Y DE OTROS TESTIMONIOS DE LA EPOCA. Segunda Edición, UNAM, México 1991.

MOSCHETTI, Francesco, **EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1980.

NORIEGA Elio, Cecilia. **EL CONSTITUYENTE DE 1842**, Serie Historia Moderna y Contemporánea, Instituto de Investigaciones Históricas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1986.

ROSEMBUJ, Tulio. **LOS TRIBUTOS Y LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE**, Marcial Pons, Madrid, 1995.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. **LOS IMPUESTOS Y LA DEUDA PÚBLICA**, Editorial Porrúa, Primera Edición, México 2000.

SERRANO MIGALLÓN, Fernando (et al). **¿QUÉ ES LA CONSTITUCIÓN MEXICANA, POR QUÉ Y PARA QUÉ REFORMARLA?**, Editorial Porrúa-Facultad de Derecho de la UNAM, México 2002.

TENA Ramírez, Felipe. **LEYES FUNDAMENTALES DE MÉXICO 1802-1992**. Decimoséptima Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1992.

DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. 31ª Edición, Editorial Porrúa, México 1997.

TORRE Villar, Ernesto De La, et al. **DESARROLLO HISTORICO DEL CONSTITUCIONALISMO HISPANOAMERICANO,** Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie B: Estudios Comparativos de Derecho Latinoamericano, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1976.

LA CONSTITUCION DE APATZINGAN Y LOS CREADORES DEL ESTADO MEXICANO. 2a. Edición Instituto De Investigaciones Históricas. Serie Documental, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1978.

EL CONSTITUCIONALISMO MEXICANO Y SU ORIGEN. Universidad Nacional Autónoma de México; México.

VAQUERA García, Antonio. **FISCALIDAD Y MEDIO AMBIENTE,** Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999.

II. HEMEROGRAFÍA

PÉREZ Campos, José Rivera, **REVISTA DE INVESTIGACIÓN FISCAL,** Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1970.

SERNA De la Garza, José María. **LAS CONVENCIONES NACIONALES FISCALES Y EL FEDERALISMO FISCAL EN MÉXICO,** Serie Estudios Jurídicos, Número 5, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Primera Edición, México 2004.

III. LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN DE APATZINGÁN. MÉXICO. Comisión Nacional para las Celebraciones del 175 Aniversario de la Independencia Nacional Y 75 Aniversario de la Revolución Mexicana, Instituto Nacional De Estudios Históricos de la Revolución Mexicana, México, 1985.

CONSTITUCIÓN FEDERATIVA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Imprenta del Águila, México 1824.

COMPILACIÓN DE LEYES FEDERALES III, Centro de Documentación y Análisis, Investigación Legislativa y Compilación de Leyes, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 1998.

IV. DOCUMENTAL

MÉXICO EN LAS CORTES DE CÁDIZ; Documentos. Serie El Liberalismo Mexicano en Pensamiento y en Acción. Empresas Editoriales, México, 1949.

V. JURISPRUDENCIA

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México.

CD-ROM JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS IUS 2006, (Junio 1917-Diciembre 2006) Suprema Corte de Justicia de la Nación, México.

VI. INTERNET

www.conadic.gob.mx

www.insp.mx

www2.scjn.gob.mx/ius2006

www.juridicas.unam.mx

www.nace.com.mx

www.scjn.gob.mx

www.elysee.fr