



Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Derecho

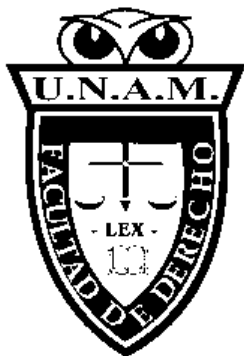
Seminario de Derecho Fiscal

“INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE
TENENCIA O USO DE VEHICULOS QUE CIRCULAN CON
PLACAS DE TRANSPORTE PÚBLICO FEDERAL ESTABLECIDO
EN EL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL”.

T E S I S

Que para optar por el título de Licenciada en
Derecho presenta:

JESSICA LIZZETTE CHÁVEZ VALDEZ



Asesor: Lic. Juvenal Lobato Díaz
Ciudad Universitaria, 2014



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, D. F., 13 de marzo de 2014.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P r e s e n t e.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **CHÁVEZ VALDEZ JESSICA LIZZETTE**, con número de cuenta **305170583**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS QUE CIRCULAN CON PLACAS DE TRANSPORTE PÚBLICO FEDERAL ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL"**, bajo la asesoría del Mtro. Juvenal Lobato Díaz.

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

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

**Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL**

100 UNAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE MÉXICO

En memoria de mi abuela, Adela Muñozcano Mijares.
*Por tu apoyo eterno e incondicional y por haber sido como una
madre para mí.*

DEDICATORIAS

A mi papá; Alejandro Chávez Díaz,
porque gracias a ti he llegado hasta aquí, por tu lucha y esfuerzo constante por sacarnos adelante a mi hermana y a mí.

A mis abuelos; Constancio y Estela, *por su nobleza, amor y paciencia, por estar en las buenas y en las malas conmigo.*

A Dios, *por darme la oportunidad de estar aquí y hacer lo que más quiero.*

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional Autónoma de México, especialmente a la Facultad de Derecho, con el firme compromiso de retribuirle algún día un poco de lo mucho que ella me ha dado.

A mi asesor, el Licenciado Juvenal Lobato Díaz, porque en sus clases aprendí que el estudio y el trabajo son el único camino para llegar al éxito.

Al Licenciado Alejandro E. Campos Lomelí, por confiar en mí y darme la oportunidad de iniciar mi vida profesional y desarrollarme laboralmente en la empresa que me ha abierto tantas puertas.

Al Licenciado Carlos G. Herrera Mendiolea, por el apoyo que me brindaste cuando apenas comenzaba mi vida laboral.

A todos y cada uno de mis maestros, por inspirarme la pasión por el Derecho.

**“INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE
VEHÍCULOS QUE CIRCULAN CON PLACAS DE TRANSPORTE PÚBLICO FEDERAL
ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL”**

ÍNDICE

Página

Introducción.....I

**CAPITULO I. REGIMEN DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS FISCALES EN EL
SISTEMA FEDERAL MEXICANO**

1.1. La potestad tributaria del Estado.....	1
1.2. El Sistema Federal Mexicano.....	5
1.3. La potestad tributaria de la Federación.....	10
1.4. La potestad tributaria de los estados.....	19
1.5. La potestad tributaria del Distrito Federal.....	21
1.6. La concurrencia impositiva o doble tributación interna.....	23
1.7. La coordinación fiscal.....	25

CAPITULO II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

2.1. Principio de legalidad.....	28
2.2. Principio de proporcionalidad.....	35
2.3. Principio de equidad.....	42
2.4. Principio de destino al gasto público.....	47
2.5. Principio de no confiscación y multa no excesiva.....	50

**CAPITULO III. ORIGEN Y ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O
USO DE VEHICULOS**

3.1. Ley de Ingresos de la Federación de 1962.....	54
3.2. Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963.....	57
3.3. Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos de 1981.....	61
3.4. Abrogación de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.....	65

CAPITULO IV. ANÁLISIS JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS ESTABLECIDO EN EL CODIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL

4.1. Elementos esenciales del impuesto.....	69
4.1.1 Sujetos.....	71
4.1.1.1 Sujeto activo.....	72
4.1.1.2. Sujeto pasivo.....	72
4.1.2. Hecho imponible.....	75
4.1.3. Base.....	76
4.1.4. Tasa o tarifa.....	78
4.1.5. Época de pago.....	81
4.2. Exenciones.....	81
4.3. Subsidios.....	83

CAPITULO V.- INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS QUE CIRCULAN CON PLACAS DE TRANSPORTE PÚBLICO FEDERAL ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL

5.1. Violación al principio de seguridad jurídica y legalidad tributaria en la definición del sujeto pasivo del impuesto.....	87
5.2. Violación al artículo 73 fracción XVII de la Constitución Política Mexicana. Invasión de esferas de competencias por parte del Distrito Federal.....	108

CONCLUSIONES.....	142
--------------------------	------------

PROPUESTA.....	146
-----------------------	------------

BIBLIOGRAFIA.....	148
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

"Los impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada". Oliver Wendell Holmes Jr.

La presente investigación tiene como propósito abordar una problemática real y vigente que enfrenta un importante sector de contribuyentes de nuestro país que se dedica a la prestación del servicio de autotransporte público federal de pasajeros y tiene su domicilio fiscal en el Distrito Federal.¹

Esta problemática consiste en determinar si dichas personas están obligadas al pago del impuesto sobre tenencia que establece el Código Fiscal del Distrito Federal a partir del ejercicio fiscal 2012, con relación a todos aquellos vehículos con los que prestan el servicio y si dicho gravamen resulta constitucional o inconstitucional atento al régimen de distribución de competencias fiscales entre la Federación y las entidades federativas que establece la Constitución.

Recordemos que el impuesto a la tenencia vehicular ha sido objeto de innumerables críticas desde su creación en el año 1962 hasta su abrogación definitiva a nivel

¹ De acuerdo con una consulta realizada a la Dirección General de Autotransporte Federal de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, en el año 2012 existían en nuestro país 769 permisionarios registrados con domicilio fiscal en el Distrito Federal, dedicados exclusivamente a la prestación del servicio público de pasaje, sin incluir en esta categoría otras modalidades del servicio de autotransporte federal como son el de turismo o puertos y aeropuertos. Por otra parte, en el año 2012 el Servicio de Administración Tributaria tenía registradas 87,074 personas físicas y 2,451 personas morales con domicilio fiscal en el Distrito Federal dedicados a la actividad económica denominada "Otro transporte terrestre de pasajeros". No obstante, dentro de esta actividad no solamente se incluye la prestación del servicio de transporte público federal de pasajeros, sino que de conformidad con lo que establece la Resolución Miscelánea Fiscal 2012 también comprende el transporte de personas en bicitaxis, camiones de redilas y cualquier otro tipo de transporte terrestre no clasificado en otra parte de la Resolución.

federal en el año 2012, caracterizándose por ser un gravamen especialmente repudiado y rechazado por la gran mayoría de la población mexicana.

A pesar de este rechazo generalizado hacia el impuesto, muchas entidades federativas, incluido el Distrito Federal, decidieron gravar la tenencia y uso de todos aquellos vehículos que habían dejado de gravarse conforme a la ley federal abrogada, solo que ahora como un impuesto local.

De esta manera, el artículo 160 del Código Fiscal vigente dispone que están obligadas al pago del impuesto sobre tenencia las personas físicas y morales tenedoras o usuarias de los vehículos que se refieren en el propio Código siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial. Este artículo aparentemente excluye de la obligación de pago de este impuesto a los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, a quienes lógicamente el Distrito Federal no les expide las placas de circulación. No obstante, el segundo párrafo del artículo 161 Bis dispone que los vehículos que circulen con placas de transporte público federal, cuyo domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentre en el Distrito Federal, realizarán el pago del impuesto en cualquiera de los lugares que se señalan en el primer párrafo de ese artículo.

En este orden de ideas, el objetivo fundamental de esta investigación consistirá en determinar si los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal están realmente obligados al pago de este impuesto a pesar de que el Distrito Federal no expida las placas de circulación a dichos vehículos y después una segunda cuestión que consiste en determinar si este gravamen resulta constitucional o inconstitucional atento al régimen de distribución de competencias fiscales que establece nuestra Constitución.

En relación con este tema, nos enfocaremos a analizar si el Distrito Federal efectivamente cuenta con la potestad tributaria para gravar la tenencia y uso de vehículos que circulan con placas federales tan sólo por el hecho de que dichos contribuyentes tengan su domicilio fiscal en el Distrito Federal o si por el contrario dicho ente carece de esa potestad.

Al respecto creemos que aunque el tema objeto de estudio de nuestra investigación se encuentra acotado o limitado en cuanto al sector y número de contribuyentes a los que afecta, ello no obsta para que al mismo tiempo ponga de manifiesto una problemática de mucho mayor alcance e impacto en nuestro país, que tiene que ver con la enorme dificultad que existe para delimitar los ámbitos de competencia tributaria del Gobierno Federal y local, dificultad que es propiciada, en buena medida, por la propia Constitución.

Finalmente, consideramos que el presente tema de investigación involucra un problema de interpretación constitucional muy interesante en el cual habrá que dilucidar si las fuentes tributarias sobre las cuales puede el Congreso de la Unión imponer contribuciones en forma exclusiva son únicamente las señaladas en el artículo 73 fracción XXIX y 131 Constitucionales o si por el contrario la Federación tiene facultades exclusivas para imponer contribuciones sobre todas aquellas materias con relación a las cuales también tiene la facultad exclusiva para legislar, como ocurre con las vías generales de comunicación.

CAPITULO I

“RÉGIMEN DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS FISCALES EN EL SISTEMA FEDERAL MEXICANO”

1.1. La potestad tributaria del Estado

El fundamento constitucional del Derecho Tributario en México se encuentra previsto por el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna que obliga a los mexicanos a contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De esta forma, es el propio texto constitucional el que obliga a los mexicanos a pagar impuestos no solo a la Federación sino también al estado o municipio en que residan, obligación que incluso se hace extensiva a los extranjeros.¹

Dicho precepto, vinculado con el artículo 73 fracción VII que faculta al Congreso de la Unión para imponer contribuciones y el 124 que dispone que todas aquellas facultades que no se encuentren expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entenderán reservadas a los estados, prevén lo que se conoce como el poder tributario o potestad tributaria del Estado, el cual puede ser ejercido tanto por la Federación como por las entidades federativas según analizaremos en el presente Capítulo.

¹ La jurisprudencia en nuestro país ha ido ampliando el alcance del artículo 31 fracción IV de la Constitución al considerar que los extranjeros también están obligados a pagar impuestos por los ingresos que obtengan en nuestro país.

El poder tributario lo define Giuliani Fouronge como *“la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”*.²

Las contribuciones, mientras tanto, las define como *“prestaciones obligatorias comúnmente en dinero, exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio para satisfacer el gasto público”*.³

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza considera que el poder tributario es *“la facultad por virtud de la cual el Estado puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”*.⁴

Como sabemos, el Estado necesita de cuantiosos recursos para desarrollar las funciones que la propia Constitución le encomienda y alcanzar los fines para los que fue creado. De esta manera, el poder tributario resulta indispensable para garantizar la subsistencia misma del Estado así como el cumplimiento de los objetivos y metas que le dieron origen, tales como garantizar la seguridad nacional, proporcionar servicios públicos como la educación, el transporte, agua potable, alumbrado público, servicios médicos, entre otros.

A pesar de que en la actualidad la imposición cumple con una función social muy importante no podemos dejar de reconocer que en sus inicios este poder fue ejercido de manera sumamente violenta y despótica por el Estado, como en el caso de Roma que sucumbió ante el despotismo tributario de algunos de sus emperadores. Igualmente, en la Edad Media la potestad tributaria fue ejercida por los señores

² GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, volumen I, octava edición, Editorial Lexis Nexis, Argentina, 2003, pág.429.

³ *Ibidem*, pág. 315.

⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1976, pág. 207.

feudales de una manera totalmente arbitraria y al margen de toda ley. El cambio radical ocurrió con la Revolución Industrial, cuando el Estado se convirtió por primera vez en un Estado de Derecho en el que la facultad para imponer tributos solo podía ejercerse a través de la ley y con pleno respeto a los derechos humanos de los contribuyentes.

Esta evolución en la manera de comprender al Estado impactó profundamente en la materia tributaria donde por primera vez se incluyeron en la ley conceptos como el de la proporcionalidad y la equidad, la legalidad y el destino al gasto público que actualmente constituyen límites constitucionales al poder tributario del Estado que las autoridades están obligadas a observar.

Al respecto, Miguel Carbonell considera que la aparición temprana de los derechos humanos en materia fiscal se debe principalmente al hecho de que los dos sectores en que más se ejercía el poder de forma despótica en el Estado del antiguo régimen eran el derecho penal y el derecho tributario, es decir que la arbitrariedad se consumaba mayormente sobre la libertad de las personas y sobre sus bienes materiales.⁵ No obstante, hoy en día las autoridades están obligadas a respetar los derechos humanos de los contribuyentes reconocidos por la Constitución y los Tratados Internacionales suscritos por México so pena de que sus actos sean declarados nulos por los Tribunales, obligación que también se hace extensiva al poder legislativo y a las leyes que este emite.

En relación con lo anterior, debemos subrayar que en nuestro país el único órgano facultado para establecer tributos es el poder legislativo, ya sea federal o estatal. Los municipios por su parte carecen de potestad tributaria ya que de conformidad con

⁵ Cfr. CARBONELL, Miguel. Los Derechos Fundamentales en México, tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2009, pág. 791.

lo previsto por el artículo 115 Constitucional son las legislaturas de los estados quienes aprueban las contribuciones a su favor.

Excepcionalmente, el Poder Ejecutivo también puede imponer contribuciones en el caso previsto por el artículo 131 de la Constitución Política que versa sobre el aumento, disminución, supresión y creación de cuotas de las tarifas de importación y exportación, siempre y cuando se encuentre autorizado por el Congreso de la Unión.

Salvo este caso en concreto, ni el Poder Ejecutivo ni el Poder Judicial cuentan con la facultad para imponer tributos, de tal manera que su actuación en materia fiscal se limita fundamentalmente a aplicar las normas tributarias, en el caso del Poder Ejecutivo y a resolver las controversias que se susciten entre los contribuyentes y las autoridades fiscales por la aplicación de dichas normas, en el caso del Poder Judicial.

No obstante, existen algunos autores como Gianmarco Michelli, que estiman que frecuentemente se habla del Poder Tributario del Estado para referirse tanto al Poder Legislativo como al Poder Ejecutivo. Asimismo este autor indica que *“es necesario tener cuidadosamente separados los dos momentos que se examinan diferenciados”*.⁶

Narciso Sánchez Gómez, por su parte, aclara que *“El poder fiscal no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones.... ya que ello se configura en el momento en que actuando soberanamente, y de manera general, determina cuales son los hechos o situaciones que, en caso de producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las*

⁶ Citado por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano, tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2003, pág. 109.

contribuciones, por ello dicho Poder es atribuible exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes fiscales”.⁷

Hecha la anterior aclaración, conviene señalar que en un país federal como el nuestro en el que coexisten varios órdenes o niveles de gobierno, la potestad tributaria se comparte entre todos o algunos de esos órdenes.

En el caso de México, la Constitución Política atribuye competencia tanto al Congreso de la Unión como a las Legislaturas de los Estados y a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto.

A continuación nos permitiremos analizar brevemente algunos de los rasgos más importantes del Sistema Federal Mexicano, haciendo alusión a sus orígenes o antecedentes históricos y a los distintos órdenes o niveles de gobierno que lo componen, para después examinar las reglas de distribución de competencias fiscales entre todos ellos.

1.2. El Sistema Federal Mexicano

Previamente a abordar el tema de la distribución de competencias fiscales en el Sistema Federal Mexicano conviene ahondar brevemente en el concepto del Federalismo, sus rasgos y características esenciales así como su origen o antecedentes históricos y su adopción en nuestro país, toda vez que este tema constituye uno de los puntos centrales a partir de los cuales girará nuestra investigación.

⁷ *Ídem*

El termino federalismo proviene del latín *foederatio* de *foederare* que a su vez deriva de *foedus-eris* que quiere decir tratado o pacto.⁸ En concordancia con lo anterior, el federalismo es un “*tratado, pacto o acuerdo entre distintos entes de la misma jerarquía que forman una unión para buscar fines comunes*”.⁹

Para Enrique Aguirre Saldívar el Federalismo significa “*la asociación, agrupación o pacto de individuos o grupos que guardan entre si un cierto grado de integración cultural, social, política o económica y que se unen con la finalidad de obtener metas comunes y superiores que solo juntos pueden alcanzar*”.¹⁰

El Federalismo surgió por primera vez en el mundo con la unificación de las trece colonias inglesas de Norteamérica que se establecieron en el Atlántico hacia el siglo XV y XVI. Estas Colonias, que mantenían un alto grado de independencia entre sí, decidieron unirse con el único propósito de alcanzar su Independencia de Inglaterra en el año 1776. Una vez consumada la Independencia fue cuando este modelo alcanzó su mayor auge y desarrollo, siendo replicado en muchos otros países en el mundo cuya historia o antecedentes no necesariamente coincidían con el pasado de ese país.

Sobre este tema, Tena Ramírez considera que si bien el federalismo puede servir para centralizar poderes antes dispersos, como en el caso de Estados Unidos, también puede ser utilizado para descentralizar poderes anteriormente unificados, como ocurrió en el caso de México, donde prevalecía el centralismo y no el regionalismo de aquél país.¹¹

⁸ Cfr. LÓPEZ CASTRO, Martín Ariel. *Federalismo Fiscal, actualidad y futuro*, Editorial Porrúa, México, 2012, pág. 2.

⁹ *Ibidem*, pág. 3.

¹⁰ AGUIRRE SALDIVAR, Enrique. *Los Retos del Derecho Público en Materia de Federalismo*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1997, pág. 73.

¹¹ Cfr. TENA RAMIREZ, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*, decimosexta edición, Editorial Porrúa, México, 1978, pág. 116.

En México el Federalismo se adoptó formalmente con el Acta Constitutiva de 1824. Esta Acta no delimitó los ámbitos de competencia impositiva del gobierno federal y local sino que, a excepción de los derechos de tonelaje y los impuestos sobre importación y exportación de mercancías que correspondían exclusivamente al gobierno federal, dejó un espacio muy amplio en el cual ambos órdenes o niveles de gobierno podían ejercer sus facultades impositivas.

Como solución a lo anterior el 4 de agosto de 1824 se emitió la Ley de Clasificación de Rentas que fue la primera en delimitar los ámbitos de competencia tributaria del gobierno federal y estatal, reservando a la Federación la facultad para imponer contribuciones sobre importación y exportación de mercancías, lotería, correos, tabacos, entre otras y dejando en poder de los estados la facultad de gravar las demás fuentes tributarias. Además, esta ley estableció la obligación de los estados de pagar una contribución al gobierno federal a fin de que este pudiera hacer frente a los gastos federales.¹²

Meses después, el 4 de Octubre, fue promulgada la Constitución de 1824 que ratificó el Sistema Federal y abrogó la Ley de Clasificación de Rentas. De esta manera se reestableció el principio de la concurrencia tributaria entre la Federación y los estados, con la única restricción expresa para estos últimos de imponer tributos al comercio exterior. Además, de manera análoga a la Ley de Clasificación de Rentas de 1824, esta Constitución incluyó la obligación de los estados de pagar contribuciones al Gobierno Federal a fin de pagar la deuda federal que había sido reconocida por el Congreso de la Unión.¹³

¹² Cfr. DE LA GARZA, *op. cit.*, pág. 214.

¹³ Cfr. *Idem*

No obstante, con el pasar de los años, fueron surgiendo algunos levantamientos armados de la clase alta que consideraba que el país requería de un gobierno central fuerte para terminar con la anarquía que ellos atribuían a la Constitución de 1824. De esta forma, en el año 1836, durante el gobierno del General Santa Anna, se expidieron las Siete Leyes de corte eminentemente centralista, interrumpiendo así el Federalismo que había prevalecido en nuestro país hasta ese momento.

En esta época se sustituyeron los estados por departamentos y los gobernadores únicamente podían establecer aquellas contribuciones que expresamente autorizara el Congreso de la Unión.

Posteriormente, en el año 1843, se promulgaron las Bases Orgánicas que fueron el segundo ordenamiento de corte centralista que rigió en nuestro país.

Después de casi 11 años de haber sido instaurado el centralismo en México, el 22 de agosto de 1846 se restauró la Constitución de 1824 y con ello la forma de Estado Federal. Además se aprobó una nueva Ley de Clasificación de Rentas que reservó al Congreso de la Unión la facultad de gravar el comercio exterior, el consumo de artículos extranjeros, la acuñación de moneda, el tabaco, el correo, la lotería nacional y el ingreso, de tal manera que los estados no podían imponer contribuciones sobre dichas fuentes.

Tiempo después, el 5 de febrero de 1857, se promulgó una nueva Constitución, la cual a semejanza de la Constitución vigente-reiteró la forma de gobierno federal y reestableció el principio general de la concurrencia impositiva entre la Federación y las entidades federativas.

De esta manera, el artículo 40 de la Constitución Política Mexicana, vigente hasta la fecha, dispone que es voluntad del Pueblo Mexicano constituirse en una República

Representativa, Democrática, Federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esa ley fundamental.

Como mencionamos, la Constitución de 1917 que actualmente nos rige no señala de forma tajante y categórica la esfera de competencias tributarias del gobierno federal y local, sino que siguiendo a la Constitución Norteamericana, optó por la concurrencia impositiva entre ambos niveles de gobierno para que cada uno de ellos establezca las contribuciones que estime pertinentes para cubrir su respectivo Presupuesto.

Al respecto, Hamilton, uno de los principales defensores del Federalismo en Norteamérica, consideraba que un gobierno debía contener en sí todos los poderes necesarios para la plena realización de sus fines, incluido – por supuesto – el poder fiscal, de tal manera que era necesario que tanto el gobierno nacional como los gobiernos de los estados tuvieran la misma facultad para imponer tributos.¹⁴

Sobre este tema explica el maestro Tena que *“la facultad impositiva de la Federación no excluye, en principio, la de los estados para fijar y cobrar impuestos. De aquí nace el serio problema de la duplicidad y a veces la pluralidad de impuestos sobre la misma fuente impositiva”*.¹⁵

Sin perjuicio de lo anterior, existen algunas excepciones a este principio de la concurrencia. En primer lugar, el artículo 73 fracción XXIX faculta de manera privativa a la Federación para imponer contribuciones sobre determinadas materias, verbigracia hidrocarburos, energía eléctrica, bienes o servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, entre otros. En segundo

¹⁴ Cfr. HAMILTON Alexander, James Madison y John Jay. El Federalista, Editorial Fondo de Cultura Económica, segunda edición en español, cuarta reimpresión, México, 2001, págs. 124 y 125.

¹⁵ TENA RAMIREZ, Felipe. *op. cit.*, pág. 362.

lugar, existen algunos preceptos que restringen expresamente las facultades impositivas de los estados en determinados rubros, como son los artículos 117 y 118 constitucionales.

A continuación nos permitiremos analizar los campos impositivos que corresponden al gobierno federal y local, haciendo especial mención al Distrito Federal, por ser dicho ente el que más nos interesa en la presente investigación.

En cuanto a los municipios, vale la pena recordar que estos se encuentran legalmente impedidos para imponer contribuciones, toda vez que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 115 constitucional ellos únicamente pueden recaudar las contribuciones que los estados establezcan a su favor.

1.3. La potestad tributaria de la Federación

Al comienzo de este Capítulo comentamos que el artículo 73 fracción VII de la Constitución faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto. Esta es una de las facultades más importantes de las que se encuentra investida la Federación y el Estado en general que no podría subsistir ni alcanzar ninguno de sus fines si careciera de dicha potestad.

En el caso de la Federación, como podemos apreciar, este artículo le concede una facultad sumamente amplia para imponer contribuciones sobre las fuentes de riqueza que estime convenientes, potestad que no se encuentra limitada o restringida en algunas fuentes o materias como ocurre en el caso de los estados, según analizaremos posteriormente.

Lo anterior quiere decir, o al menos así lo ha entendido la Corte, que el Congreso de la Unión tiene facultades prácticamente ilimitadas para gravar las fuentes de riqueza

que juzgue convenientes.¹⁶ No obstante, a manera de clasificarlas, podemos decir que la Federación puede imponer contribuciones sobre dos tipos de fuentes: i) las fuentes exclusivas y ii) las fuentes concurrentes.

Las primeras son aquellas que únicamente pueden ser gravadas por la Federación con exclusión de los estados y el Distrito Federal mientras que las segundas son aquellas susceptibles de gravarse tanto por la Federación como por los estados y el Distrito Federal, aún de manera simultánea, trayendo como consecuencia, en algunas ocasiones, la doble tributación.¹⁷

Las fuentes exclusivas se encuentran previstas fundamentalmente por los artículos 73 fracción XXIX y 131 de la Constitución, aunque también existen algunas otras redactadas a manera de prohibición a los estados en los artículos 117 y 118.

Para empezar, el artículo 73 fracción XXIX, puntos 1 a 4 de la Constitución, reservan a la Federación la facultad para imponer contribuciones sobre comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional, instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

Este mismo artículo, en el punto 5, reserva a la Federación la facultad para imponer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos, gasolina, cerillos, fósforos, aguamiel, entre otros. Respecto de todas estas

¹⁶ Al respecto véase la tesis de jurisprudencia de rubro "CONTRIBUCIONES PARA CUBRIR EL PRESUPUESTO. FACULTAD DEL CONGRESO PARA DECRETARLAS", Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Sexta Época, vol. VI, pág. 136.

¹⁷ A mayor abundamiento véase la jurisprudencia de rubro "DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL", Semanario Judicial de la Federación, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Octava Época, Número 8-9, Septiembre-Octubre de 1988, pág. 5.

contribuciones especiales la Federación tiene la obligación de participar en sus rendimientos a los estados en la proporción que fije la ley federal secundaria.

Por otro lado, el artículo 131 faculta de manera exclusiva al Congreso de la Unión para gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional y, de manera un poco reiterativa, el artículo 117 impide a los estados gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio así como la entrada o salida de mercancías. Este último precepto redactado a manera de prohibición a los estados implica, en realidad, la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para gravar dicha materia.

Ahora bien, la Constitución Política Mexicana también establece en diversas fracciones del artículo 73 la facultad del Congreso de la Unión para legislar genéricamente sobre determinadas materias como son hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, vías generales de comunicación, entre otras.

Justamente respecto de estas facultades centraremos la mayor parte de nuestra atención en la presente investigación que precisamente aborda la cuestión de determinar si el Congreso de la Unión, quien de acuerdo con el artículo 73 fracción XVII de la Constitución cuenta con facultades exclusivas para legislar sobre vías generales de comunicación, cuenta también con la facultad exclusiva para gravar el uso o la tenencia de los vehículos destinados al servicio de autotransporte federal de pasajeros, toda vez que dicho servicio explota exactamente esas vías y de acuerdo con la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal forma parte integrante de aquellas.

Sobre este punto, Ernesto Flores Zavala estima que estas facultades genéricas que la Constitución Política le confiere al Congreso de la Unión para legislar sobre diversas

materias conllevan la facultad específica para imponer contribuciones sobre las mismas.¹⁸

Sin embargo, existen otros tratadistas como Sergio Francisco de la Garza que refiriéndose a la fracción X del artículo 73 Constitucional que reserva al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuesta, entre otros, estima que esta facultad genérica no implica la facultad exclusiva específica del Congreso de la Unión para imponer contribuciones sobre esas fuentes, pues aun cuando la normación o reglamentación de las mismas, en su aspecto sustantivo-dice-sí es exclusiva del Congreso de la Unión, dicha fracción X del artículo 73 no atribuye a la Federación un poder fiscal sobre dichas materias.¹⁹

Por otro lado, existen otros tratadistas como Uresti Robledo que consideran que las facultades impositivas exclusivas del Congreso de la Unión se encuentran previstas en la fracción XXIX del artículo 73, que analizamos con anterioridad, y afirma que si la intención del Constituyente hubiera sido la de reservar al Congreso de la Unión la facultad para establecer tributos sobre otras fuentes, las mismas hubieran sido incluidas expresamente en esa fracción.

Por lo anterior, este autor estima que *“las facultades para establecer contribuciones se encuentran en la fracción XXIX y no en las demás fracciones del referido artículo 73”*.²⁰

¹⁸ Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de las finanzas públicas mexicanas, trigésimo segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1995, págs. 413 y 414.

¹⁹ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *op. cit.*, págs. 228, 229 y 230.

²⁰ Uresti Robledo estima que con la reforma a la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, la fracción X no puede contener una facultad legislativa absoluta que incluya la relativa a la aprobación de impuestos puesto que el legislador ha establecido estas facultades en forma exclusiva precisamente en esa fracción XXIX. Al respecto véase URESTI ROBLEDO, Ignacio. Los impuestos en México, segunda edición, Editorial Tax Editores Unidos, México, 2007, pág. 289 a 291.

Por nuestra parte consideramos que las facultades impositivas exclusivas del Congreso de la Unión no se encuentran previstas únicamente en la fracción XXIX del artículo 73 sino también en otros artículos de la Constitución, como el 131 y el 117, según vimos anteriormente, de tal manera que no es posible sostener que las facultades impositivas exclusivas de este órgano se reducen a las que establece dicha fracción XXIX del artículo 73.

Por otro lado, respecto a lo considerado por De la Garza en el sentido de que la fracción X del artículo 73 no atribuye a la Federación un poder fiscal sobre las materias a que las que dicho artículo se refiere, aun cuando la normación o reglamentación de las mismas, en su aspecto sustantivo, sí es exclusiva del Congreso de la Unión, estimamos que tal afirmación contraviene el principio general del Derecho según el cual donde la ley no distingue el intérprete tampoco debe distinguir, de tal manera que si la Constitución Política le concede facultades exclusivas al Congreso de la Unión para legislar sobre determinadas materias, dicha facultad legislativa no debe verse de ningún modo restringida a la regulación civil, penal, administrativa, fiscal, etc., toda vez que no existe razón lógica ni jurídica alguna para separar dichos ámbitos en que puede ejercerse la actividad legislativa, ni mucho menos para excluir de ella la regulación fiscal que corresponde a la misma.

En todo caso, consideramos que respecto de estas materias debería hacerse un análisis casuístico, caso por caso, para concluir si se trata de una materia que únicamente puede gravar la Federación, con exclusión de los estados o si por el contrario se trata de una materia que puede ser gravada por ambos ordenes o niveles de gobierno, pues definitivamente no es lo mismo hablar del comercio en general, que se desarrolla en cualquier parte del territorio nacional que de vías generales de comunicación, cuya existencia se limita al ámbito federal, por citar solo un ejemplo.

En este orden de ideas, estimamos que es posible sostener una posición ecléctica en función la naturaleza de la actividad o materia que se reserva a la Federación y las consecuencias positivas o negativas de permitir que los estados impongan contribuciones sobre las mismas.

Independientemente de lo anterior y como regla general consideramos, al igual que Flores Zavala, que la facultad exclusiva que le confiere la Constitución Política al Congreso de la Unión para legislar sobre ciertas materias, implica la facultad exclusiva para imponer contribuciones sobre las mismas, ya que los impuestos solo pueden establecerse por medio de leyes, por lo que si los estados o el Distrito Federal pretendieran gravar esas fuentes, tendrían que hacerlo legislando, con lo que lógicamente invadirían la esfera de competencias de la Federación.

Por otra parte, resultaría absurdo sostener que la intención del Constituyente era la de reservar al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para legislar sobre ciertas materias y al mismo tiempo la de permitir que los estados o el Distrito Federal establecieran tributos sobre las mismas, toda vez que el propósito u objetivo fundamental que persigue la Constitución al reservar al Congreso de la Unión tales facultades consiste en que sea precisamente este órgano, que representa los intereses de la Federación, quien ejerza la rectoría y el control exclusivo sobre esas materias, con exclusión de los estados o el Distrito Federal, ya sea para lograr homogeneidad en la regulación de dicha materia en todo el territorio nacional o simplemente por ser aquél ente quien representa los intereses de la Nación y no solamente los de un estado miembro.

En este orden de ideas, si la intención del Constituyente consiste en que sea la Federación quien tenga el control exclusivo sobre dichos asuntos o materias es evidente que una cuestión tan importante como es la materia fiscal, que además en muchas ocasiones puede ser empleada para la consecución de fines diferentes a los

meramente recaudatorios, no puede quedar excluida de las facultades legislativas del Congreso de la Unión, porque ello impediría que la Federación ejerciera el control efectivo sobre dichas materias y alcanzara los fines que pretende lograr sobre dichos rubros, lo cual constituye la *ratio legis* de los preceptos en cuestión.

En el caso específico de la facultad que le confiere la Constitución Política al Congreso de la Unión para legislar sobre vías generales de comunicación, el maestro Tena Ramírez estima que dicha facultad genérica implica la facultad específica de gravar esa materia con exclusión de los estados, pues de otro modo éstos podrían hacer nugatoria aquella facultad, al gravar con impuestos excesivos los bienes sobre los cuales se ejerce. Además, este destacado jurista comenta que *“si los Estados pudieran gravar esas vías estaría a su alcance impedir prácticamente su existencia, mediante una tributación que hiciera incosteable su explotación”*.²¹

De esta manera, el hecho de considerar que la facultad genérica que le confiere la Constitución Política al Congreso de la Unión para legislar sobre determinadas materias no implica la facultad exclusiva para imponer contribuciones sobre las mismas, significa desconocer absolutamente los efectos políticos, económicos y sociales de la imposición, así como lo decisiva que esta puede ser tanto para la consecución de los fines nacionales como en el éxito o fracaso de las políticas empleadas por el Gobierno Federal en los rubros, materias o ramas industriales correspondientes.

Sobre este tema profundizaremos en el último capítulo de la presente investigación, por lo que de momento únicamente queremos dejar en claro que las facultades impositivas exclusivas del Congreso de la Unión no solamente se encuentran previstas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, sino también en otros artículos como el 117 y el 131, y particularmente en todos aquellos casos en que la

²¹ TENA RAMIREZ, Felipe. *op. cit*, pág. 402.

Constitución le conceda al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia y siempre que el hecho imponible del tributo en cuestión recaiga sobre dicha materia.

Particularmente sostenemos que la fracción XVII de la Constitución, que le concede al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para legislar sobre vías generales de comunicación, implica también la facultad para imponer contribuciones sobre el uso o explotación de dichas vías, con exclusión de los estados, lo que incluso se corrobora por el contenido del artículo 7 de la Ley de Vías Generales de Comunicación que establece que esas vías, los servicios públicos que en ellas se establezcan, los capitales y empréstitos empleados en ellos, las acciones, bonos y obligaciones emitidos por las empresas, no podrán ser objeto de contribuciones de los estados, municipios o del Distrito Federal.

Ahora bien, toda vez que nuestro Constituyente reservó a la Federación la facultad exclusiva para imponer tributos sobre todas las materias que mencionamos con anterioridad, ni los estados ni el Distrito Federal pueden gravar dichas fuentes, pues al hacerlo invadirían la esfera de competencias de la Federación y vulnerarían el principio de legalidad que consagran los artículos 14 y 16 de la Constitución Política.

Por último, comentábamos también que la Federación puede imponer tributos sobre las fuentes concurrentes que son todas aquellas susceptibles de gravarse tanto por la Federación como por los estados y el Distrito Federal.

Las fuentes de imposición concurrente tienen su apoyo en el artículo 73 fracción VII de la Constitución que, como ya vimos, establece la facultad del Congreso de la Unión para decretar las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto, así como en el 124 que establece que todas aquellas facultades que no se encuentren expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entenderán reservadas a los Estados.

Lo anterior significa que tanto la Federación como los estados y el Distrito Federal comparten un campo muy amplio en el que todos ellos pueden ejercer sus facultades impositivas, lo cual se debe a la interpretación que nuestros tribunales han hecho de la fracción VII del artículo 73, conforme a la cual la Federación tiene facultades prácticamente ilimitadas para gravar cualquier tipo de fuente, independientemente de que esta se encuentre expresamente prevista en su favor o no en el texto constitucional.

Sobre este tema apunta Ernesto Flores Zavala que la Constitución Política Mexicana deliberadamente no hizo una delimitación clara y tajante de los campos impositivos que corresponden a la Federación y a los estados, con excepción de las fuentes de imposición exclusivas del Congreso de la Unión que vimos anteriormente, siguiendo el ejemplo de la Constitución Norteamericana que tampoco hace esta delimitación, para dejar en la posibilidad tanto a la Federación como a los estados para establecer los impuestos necesarios para cubrir sus necesidades.²²

Al respecto, Hamilton - quien como comentamos anteriormente fue uno de los principales defensores del federalismo en Norteamérica - apoyaba este fenómeno de la imposición concurrente basado en la idea de que cualquier división de las fuentes tributarias entre el gobierno central y los gobiernos locales significaría sacrificar los grandes intereses de la Federación al poder de los estados, además de que si la facultad impositiva de la Federación se limitara a ciertas fuentes u objetos determinados, una proporción excesiva de las cargas públicas pesaría sobre dichas fuentes, desalentando el desarrollo de ciertas ramas industriales.²³

²² Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto. *op. cit.*, pág. 407.

²³ Cfr. HAMILTON Alexander, James Madison y John Jay, *op. cit.*, pág. 117.

No obstante, debemos reconocer que este modelo tiene la desventaja de permitir la doble imposición tributaria que tanto lesiona la economía de los particulares por lo que en nuestro país varios estudiosos han sugerido una reforma al artículo 73 de la Constitución para impedir el ejercicio de las facultades concurrentes y por ende la posibilidad de que surja esa doble imposición.

A manera de conclusión, podemos decir que de acuerdo con el marco constitucional vigente, la Federación puede imponer tributos sobre prácticamente cualquier fuente o materia, siempre y cuando observe los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad, equidad, destino al gasto público y los demás principios tributarios que establece la Constitución.²⁴ Por otro lado, la Federación puede ejercer esta facultad sobre dos tipos de fuentes que podemos clasificar en exclusivas o concurrentes, según pueda ejercerlas con exclusión de los estados y el Distrito Federal o bien de manera concurrente con ellas.

1.4. La potestad tributaria de los estados

El sustento legal de la potestad tributaria de los estados se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, el cual obliga a los mexicanos a contribuir a los gastos públicos de la Federación, los estados y municipios, así como en el 124 que establece que todas aquellas facultades que no estén expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entenderán reservadas a los estados.

Lo anterior significa que las entidades federativas cuentan con la facultad para imponer contribuciones sobre todas aquellas fuentes de riqueza que nuestra ley fundamental no reserve expresamente a la Federación (artículos 73 fracción XXIX y

²⁴ Véase la tesis de rubro “CONTRIBUCIONES PARA CUBRIR EL PRESUPUESTO. FACULTAD DEL CONGRESO PARA DECRETARLAS”, Tesis aislada, Sexta Época; Segunda. Sala; Semanario Judicial de la Federación, volumen VI, tercera parte; pág. 136

131 constitucionales) o bien que no se encuentren prohibidas por los artículos 117 y 118 de la Constitución.

Al respecto, Orrantia Arellano estima que las entidades federativas *“pueden imponer cargas fiscales en relación con todos los actos jurídicos o actividades realizadas por los gobernados que la Constitución no reserve como campo tributario exclusivo de la Federación”*.²⁵

En cuanto a las limitaciones tributarias de los estados, los artículos 117 y 118 prohíben a dichos órdenes de gobierno emitir papel moneda, estampillas, gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio o bien la entrada o salida a su territorio de alguna mercancía nacional o extranjera. Además, los estados también tienen expresamente prohibido gravar 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.

En este orden de ideas, y a diferencia de lo que ocurre con la Federación, todas las fuentes de riqueza susceptibles de gravarse por las entidades federativas entran dentro de la categoría de fuentes concurrentes, al poder ser gravadas de manera simultánea tanto por la Federación como por las entidades federativas.

A manera de aclarar el régimen de distribución de competencias fiscales que rige en nuestro país entre la Federación y los estados, conviene citar la siguiente tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sexta Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, volumen VI, primera parte, pág. 112:

²⁵ ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Las facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, pág. 30.

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII, y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX), y c), restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118). [TA]; 6a. Época; Pleno; S.J.F.; Volumen V, Primera Parte; Pág. 112

En conclusión, el poder tributario de los estados se encuentra limitado o acotado a todas aquellas fuentes tributarias que la Constitución no reserva en forma exclusiva a la Federación.

1.5. La potestad tributaria del Distrito Federal

Mucho se ha escrito en relación con la naturaleza jurídica del Distrito Federal como una institución propia y exclusiva de los Estados Federales, en cuyo territorio residen los Poderes de la Unión.

Enrique Sánchez Bringas señala que *“el Distrito Federal es una entidad con personalidad jurídica propia y diferente de la Federación, los estados y los municipios y, por supuesto, forma parte del Estado Mexicano como entidad federativa, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 43 Constitucional”*.²⁶

Este artículo al enunciar las partes integrantes de la Federación, incluye al Distrito Federal, por lo que aún con todas las características que lo diferencian del resto de los estados, no deja de ser una entidad federativa como todas las demás.

²⁶ SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique. Derecho Constitucional, primera edición, Editorial Porrúa, México, 2002, pág.733.

Otros autores también definen al Distrito Federal como el ente creado *ex profeso* para ser la sede o lugar de residencia de los poderes federales u órganos del gobierno federal y centro político, económico, social y cultural del Estado Mexicano.²⁷

En congruencia con lo anterior, el artículo 44 de la Constitución dispone que la Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los poderes de la Unión y capital de los Estados Unidos Mexicanos.

Uno de los temas que más diferencia al Distrito Federal del resto de las entidades federativas radica en las reducidas facultades de las que goza su órgano legislativo en comparación con los Congresos de los estados. Incluso actualmente el Congreso de la Unión tiene facultades para legislar en todo lo relativo al Distrito Federal con excepción de aquellas materias que la Constitución reserva expresamente a la Asamblea Legislativa, según lo dispone el artículo 122 constitucional.

Por lo que hace a la materia tributaria, la Asamblea Legislativa tiene facultades para examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, debiendo aprobar primeramente las contribuciones necesarias para cubrir el gasto, según se desprende del artículo 122, base primera, fracción IV de la Constitución.

Precisamente en este artículo, además del 31 fracción IV de la Constitución, se encuentra el fundamento legal de la potestad tributaria del Distrito Federal.

En cuanto a la facultad de iniciativa de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, esta corresponde al Jefe de Gobierno de la Ciudad.

²⁷ Véase CORONA NAKAMURA Luis Antonio y Adrián Joaquín Miranda Camarena (comps), *Derecho Electoral Mexicano. Una visión local: el Distrito Federal*, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales España, 2011, pág. 86, disponible en la dirección electrónica http://www.triejal.gob.mx/Publicaciones/Derecho_electoral_mexicano_DF_final.pdf

Debemos recordar que anteriormente el Distrito Federal carecía de facultades para imponer tributos, pues no fue sino hasta el año 1993 cuando se reformaron los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VI y 122 de la Constitución, dotando a la Asamblea Legislativa de esta potestad.

De hecho la única reforma que ha sufrido el artículo 31 fracción IV de la Constitución hasta nuestros días fue precisamente la señalada en el párrafo anterior, para adicionar al Distrito Federal como sujeto pasivo de las contribuciones.

Apartándonos un poco de la materia fiscal podemos apreciar que el Distrito Federal goza de una menor autonomía en relación con las demás entidades federativas y una mucho mayor injerencia del Gobierno Federal, sin embargo, en materia estrictamente tributaria consideramos que no existe gran diferencia entre uno y otros, pues ambos cuentan con la facultad para imponer todas aquellas contribuciones que la Constitución Política Mexicana no reserve en forma exclusiva a la Federación.

1.6. La concurrencia impositiva o doble tributación interna

Como decíamos al principio de este Capítulo, el artículo 31 fracción IV de la Constitución obliga a los mexicanos a contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De esta manera, es el propio texto constitucional el que impone a los mexicanos la obligación de pagar impuestos no solamente a la Federación, sino también al estado o municipio en el que residan, lo que puede dar lugar a la superposición de

gravámenes sobre una misma fuente tributaria, que no es otra cosa que la doble tributación.

Al respecto, Flores Zavala expresa que la doble imposición se presenta cuando “*una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas*”.²⁸

Para Narciso Sánchez Gómez la doble tributación ocurre cuando “*dos o más entidades políticas acuden a la misma fuente u objeto gravable, exigiéndoles a las mismas personas físicas y morales el pago de tributos sobre su riqueza, bienes, operaciones o ingresos*”.²⁹

Ahora bien, la Corte ha sostenido que la doble tributación en sí misma no es inconstitucional, según se desprende de la siguiente jurisprudencia:

DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SÍ MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal, sin embargo, **este fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte** que en sí misma no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. Pleno, Octava Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación núm. 8-9, septiembre-octubre de 1988, pág. 5.

En el mismo sentido que la Corte, Hugo Carrasco Iriarte considera que la concurrencia impositiva está permitida en la Constitución e implicada en la fracción IV del artículo 31, aunque también dice que de ella no puede inferirse la intención del Constituyente de que cada fuente impositiva fuera gravada con impuestos federales, estatales y municipales, sino por el contrario supone que tanto el Congreso

²⁸ Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto. *op. cit.*, pág. 307.

²⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *op. cit.*, pág. 109.

de la Unión como las legislaturas de los Estados actúen con la prudencia debida para no superponer gravámenes sobre la población contribuyente.³⁰

Por nuestra parte suscribimos la opinión de Narciso Sánchez Gómez en el sentido de que la doble imposición tributaria genera situaciones de inconformidad y descontento en la población, desalentando la realización de toda clase de actividades productivas.³¹

Por lo anterior, estimamos necesario que con el tiempo pueda delimitarse claramente los límites de la potestad tributaria de cada uno de los sujetos activos de las contribuciones a fin de evitar la superposición de gravámenes sobre las mismas fuentes tributarias en perjuicio de los contribuyentes.

1.7. La coordinación fiscal

El hecho de que la Constitución Política Mexicana no delimite de una manera clara, tajante y precisa los campos impositivos que corresponden al gobierno federal, estatal y municipal, ha dado lugar a que en ocasiones se presente en nuestro país la doble imposición tributaria con todos los perjuicios económicos y sociales que este fenómeno trae aparejado.

Esta doble imposición, como hemos visto, la genera la propia Constitución que en su artículo 73 fracción VII faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto y el artículo 124 que implícitamente concede esta misma facultad a las entidades federativas.

Derivado de lo anterior, el 27 de diciembre de 1978 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Coordinación Fiscal, cuyo objetivo principal consiste en

³⁰ Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho fiscal constitucional, quinta edición, Editorial Oxford University Press, México, 2010, pág. 220.

³¹ Cfr. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *op. cit.*, pág. 114.

armonizar el sistema tributario nacional y eliminar, en la medida de lo posible, la concurrencia impositiva.

Los objetivos de esta ley se encuentran específicamente descritos en su artículo primero y consisten fundamentalmente en: i) Coordinar el sistema fiscal de los municipios y el Distrito Federal, ii) Establecer la participación que corresponda a las Haciendas Públicas de los estados, municipios y el Distrito Federal en los ingresos federales, iii) Distribuir las participaciones entre sus Haciendas Públicas, iv) Fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales y v) Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Con base en esta ley, los estados de la República pueden solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público su adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal a través de la firma de un convenio de coordinación. En este convenio, los estados adherentes se obligan a abstenerse de gravar ciertas materias, o por lo menos mantener en suspenso los impuestos locales sobre las mismas, a cambio de participar en un Fondo General de Participaciones.

Actualmente todos los Estados del país se han integrado al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que ha sido caracterizado fundamentalmente por la excesiva concentración de facultades impositivas en manos de la Federación, lo que ha dado lugar a que algunos tratadistas como Margaín Manatou señalen que *“la solución que se está dando con esta ley es buena desde el punto de vista económico pero contribuye a debilitar el pacto federal en perjuicio de los Estados”*.³²

³² Citado por CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho fiscal constitucional, quinta edición, Editorial Oxford University Press, México, 2010, pág. 224.

En efecto, este connotado tratadista considera que *“una entidad federativa cuya cartera la tiene la Federación, carece de independencia económica y está sujeta a varios vaivenes de la política que quiera seguir la Federación”*.³³

Por otro lado, Guerrero García señala que *“este sistema ha propiciado incentivos perversos para que las entidades no realicen esfuerzos importantes por fortalecer su gestión administrativa, la calidad en sus programas, la promoción económica y el mejoramiento de los niveles de bienestar para su población”*.³⁴

La gravedad de este problema es grande si consideramos que actualmente el 94% de los ingresos de los estados, en promedio, proviene de participaciones y aportaciones federales. De este modo, una de las mayores críticas que se le ha hecho a este Sistema consiste en el debilitamiento de las potestades tributarias de los estados y la falta de incentivos para la recaudación y productividad de los mismos.

No obstante, desde nuestro punto de vista, la raíz del problema no se encuentra propiamente en la Ley de Coordinación Fiscal, sino en la doble imposición tributaria que busca remediar y la ausencia de reglas claras en nuestra Constitución que delimiten las facultades impositivas de cada uno de los órdenes de gobierno que componen el Estado Mexicano.

Por lo anterior, consideramos urgente que con el tiempo se pueda establecer en la propia Constitución un sistema claro y armónico que permita que cada uno de estos entes se allegue de los recursos que necesita para subsistir y alcanzar sus fines, sin superponer gravámenes sobre las mismas fuentes ni afectar a la población contribuyente.

³³ *Ídem*

³⁴ GUERRERO GARCIA, Javier. La lucha por el federalismo en México, primera edición. Editorial Miguel Ángel Porrúa, México, 2005, pág. 38.

CAPITULO II

“PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS”

2.1. Principio de legalidad

En nuestro país existe un principio general de legalidad previsto por los artículos 14 y 16 de la Constitución que establecen una serie de requisitos y formalidades que debe observar la autoridad, tanto administrativa, como legislativa y judicial, en su actuación frente a los particulares.

Este principio constituye un límite importante al poder de las autoridades que tiende precisamente a evitar abusos y excesos de poder y al mismo tiempo una garantía individual de los particulares cuya contravención puede dar origen a la nulidad o invalidez de los actos emitidos por aquellas.

Al respecto, el artículo 16 de la Carta Magna establece, en su parte conducente, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

De este artículo se desprenden varias características que deben satisfacer todos los actos de molestia como son constar por escrito, ser emitidos por la autoridad o el servidor público competente y observar la garantía de debida fundamentación y motivación legal.

Esta garantía tiene aplicación en cualquier materia, ya sea civil, penal, administrativa, laboral, etc. y abarca por igual a los actos administrativos, legislativos y jurisdiccionales.

No obstante, en materia fiscal existe un principio de legalidad específico previsto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución.

Esto no significa que el principio de legalidad general que establecen los artículos 14 y 16 de la Constitución no sean aplicables a los actos que ejecuta la autoridad fiscal, por el contrario, dicho principio resulta aplicable a cualquier acto de molestia que emita cualquier autoridad, incluida la fiscal.

Sin embargo, en materia tributaria, el artículo 31 fracción IV de la Constitución, establece como una obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En la última parte del artículo en comento se contempla precisamente el llamado principio de legalidad tributaria.

Este principio esencialmente significa que no puede existir en nuestro país ningún impuesto que no se encuentre expresamente previsto por la ley, la cual, desde luego, debe observar todas las características atribuibles, formal y materialmente, a los actos legislativos.

La razón de ser de ese principio radica fundamentalmente en la necesidad de que sea el pueblo, a través de sus representantes populares, quienes aprueben las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y ello obedece a la creencia, fundada o no, de que dichos representantes aprobarán únicamente aquellas contribuciones que sean verdaderamente indispensables para ese fin.

De esta manera, el principio de legalidad tributaria subordina el poder impositivo del Estado a la aprobación del Poder Legislativo y en última instancia a la aprobación del pueblo obligado a pagar las contribuciones fiscales.³⁵

En relación con lo anterior, Ignacio L. Vallarta, otrora Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalaba en la sentencia dictada en un juicio de amparo en el año 1879, de la que se desprende la hoy conocida “Tesis Vallarta” que *“si los diputados son en verdad los elegidos del pueblo, imposible será en la generalidad de los casos que estos abusen de sus poderes a perjuicio de intereses ajenos y propios”*.³⁶

Esta razón es la que justifica que las iniciativas de leyes que tengan como propósito la creación de un impuesto deban iniciarse primero en la Cámara de Diputados, como representantes de la voluntad popular y posteriormente discutirse en la Cámara de Senadores.

A pesar de lo anterior, el propio Vallarta reconocía la posibilidad de que los diputados abusaran de su poder en perjuicio de los gobernados, en cuyo caso decía que la corrección eficaz se encontraba en el ejercicio del derecho electoral, es decir el derecho que tiene el pueblo cada cierto tiempo de elegir representantes que sepan cuidar de sus intereses, concluyendo así que *“en la libertad del sufragio está el remedio de los abusos del Poder Legislativo”*.³⁷

Por supuesto, con el tiempo se llegó a considerar que la libertad del sufragio no es la única alternativa o remedio contra dichos abusos o excesos de poder, sino que también debía permitirse la intervención de los tribunales para juzgar la legalidad o ilegalidad de las contribuciones decretadas por el legislativo, superándose así la

³⁵ Cfr. ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. *op. cit.*, pág. 32

³⁶ VALLARTA, Ignacio L. *Cuestiones Constitucionales*, tomo segundo, Editorial José Joaquín Terrazas e Hijo, Impresores, México, pág. 31.

³⁷ *Ídem*

antigua tesis Vallarta que sostenía la improcedencia del juicio de amparo contra leyes fiscales.

De acuerdo con lo anterior, hoy en día los tribunales de la Federación se encuentran facultados para revisar la constitucionalidad de las contribuciones decretadas por el poder legislativo, examen que se realiza principalmente a la luz de los principios constitucionales de los impuestos que se desprenden del artículo 31 fracción IV de la Carta Magna y, por supuesto, del principio de legalidad tributaria que estamos analizando.

Cabe subrayar que este principio reconoce 2 excepciones que se encuentran previstas por el artículo 29 y 131 Constitucionales.

En el supuesto previsto por el artículo 29, la propia Constitución permite que se suspendan o restrinjan las garantías individuales de los gobernados en caso de una emergencia que ponga en grave peligro a la sociedad. En este caso, podría ser el Presidente de la República, y no el Congreso de la Unión, quien decretara las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto y específicamente para hacer frente a esta situación de emergencia nacional.

Por otro lado, el artículo 131 de la Constitución también faculta al Presidente de la República para que, previa aprobación del Congreso de la Unión, pueda crear, aumentar, disminuir o suprimir contribuciones al comercio exterior.³⁸

En pocas palabras, solamente existen dos excepciones al principio de legalidad tributaria conforme a las cuales un órgano distinto del poder legislativo, como lo es

³⁸ Cfr. CURIEL VILLASEÑOR, Omar. Principios tributarios, primera edición, quinta reimpresión, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001, págs. 49 y 50.

el Ejecutivo Federal, puede imponer contribuciones, aunque en el caso previsto por el artículo 131 debe hacerlo previa autorización del Congreso.

Por otra parte, a fin de salvaguardar el principio de legalidad tributaria que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución, no solamente basta que todos los tributos se encuentren expresamente previstos por la ley, sino que tal y como lo ha interpretado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que a continuación se refiere, todos los elementos esenciales de las contribuciones, como son sujetos, objeto, base, tarifa, tasa y época de pago deben estar expresamente consignados en ella para evitar margen de arbitrariedad a las autoridades:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, 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 dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; 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 exactoras, ni para el cobro 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. *Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 91-96, Primera Parte, página 172, Pleno. Apéndice 1917-2000, Tomo I, Materia Constitucional, Jurisprudencia, Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 289, Pleno, tesis 243.*

En síntesis, las leyes fiscales deben establecer con claridad todos y cada uno de los elementos que permitan al gobernado conocer con certeza cuáles son los sujetos obligados al pago, el objeto gravado o hecho imponible, el procedimiento para calcular el impuesto, la fecha y lugar de pago, etc.

Con relación a este tema conviene señalar que el impuesto sobre tenencia vehicular que establece el Código Fiscal del Distrito Federal, a partir del año 2012, no establece con certeza si los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal son o no son sujetos obligados al pago del impuesto, según veremos en el último capítulo de este trabajo, lo que de antemano constituye una violación al principio de legalidad tributaria, independientemente de si la Asamblea Legislativa del Distrito Federal carece o no de facultades para gravar a dicho sector de contribuyentes, lo cual será materia de análisis de este trabajo.

Ciertamente, los elementos esenciales del tributo deben estar claramente establecidos en la ley, ya que si son confusos o indefinidos se da la posibilidad de que las autoridades administrativas generen la configuración de los tributos y con ello creen el deber de pagar contribuciones imprevisibles o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular, así como la incertidumbre del gobernado sobre la forma en que debe contribuir al gasto público tal y como se desprende de la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo rubro y texto son:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y

que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público. [J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIV, Octubre de 2006; Pág. 5.

En otras palabras, no basta con que la ley establezca todos y cada uno de los elementos esenciales de las contribuciones sino que además debe hacerlo con un grado de claridad y precisión razonable que permita al gobernado conocer con certeza el alcance de sus obligaciones fiscales.

Por otro lado, el hecho de que todos los impuestos en México deban estar previstos por una ley no solamente significa que la misma deba ser expedida formalmente por el órgano del Estado encargado de la función legislativa, esto es, por el Congreso de la Unión para el ámbito federal y las legislaturas de los estados para el ámbito local sino además que dicha ley debe satisfacer materialmente los requisitos de generalidad, obligatoriedad e impersonalidad que caracterizan a todos los actos legislativos.

En adición a lo anterior, es importante mencionar que para dar cumplimiento al principio de legalidad tributaria también es indispensable que el impuesto en cuestión se encuentre previsto por la Ley de Ingresos de la Federación o de la entidad federativa que corresponda y no solamente por la ley tributaria específica que establezca el gravamen, como podría ser la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, toda vez que es precisamente la Ley de Ingresos la que determina los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca.

Recordemos que a nivel federal el artículo 74 de la Carta Magna impone la obligación al Ejecutivo de enviar cada año, antes del 15 de noviembre o en su caso del 15 de diciembre, cuando apenas inicie su encargo, una iniciativa de ley de ingresos en la que se contemplen las contribuciones a cobrarse en el año siguiente para cubrir el presupuesto de egresos, de tal manera que si una contribución no se encuentra

prevista en dicha ley, ello sería violatorio del principio de legalidad en comento y por lo tanto dicho impuesto resultaría ilegal .

Por lo que respecta al impuesto sobre tenencia establecido por el Código Fiscal del Distrito Federal, conviene señalar que este gravamen se encuentra expresamente contemplado en la Ley de Ingresos del Distrito Federal para el ejercicio fiscal 2014, publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el día 31 de diciembre de 2013, en la que se calcula que el Distrito Federal obtendrá ingresos por la cantidad de \$2,698'530,639.00 por concepto de este impuesto, de tal manera que por lo que corresponde única y exclusivamente a este punto, se satisface dicho principio constitucional.

En conclusión el principio de legalidad tributaria significa fundamentalmente que no puede existir en nuestro país ningún impuesto que no se encuentre regulado en una ley, emitida por el poder legislativo federal o estatal según corresponda, que satisfaga las características de generalidad, obligatoriedad e impersonalidad y que además contenga con la suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos de las contribuciones que permitan conocer a los particulares la forma en que, en su caso, deban contribuir al gasto público, sin olvidarnos de que dicho impuesto también debe estar expresamente previsto en la Ley de Ingresos de la Federación o de la entidad federativa que corresponda al ejercicio fiscal de que se trate.

2.2. Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad tributaria se encuentra previsto, al igual que el principio de legalidad, por el artículo 31 fracción IV de la Constitución y conlleva fundamentalmente la obligación del legislador de atender a la diversa capacidad de pago de los contribuyentes en la creación o establecimiento de los impuestos, incluso

al grado de eximir o exentar de su pago a aquellas personas que no cuentan con capacidad contributiva.

Para Alil Álvarez Alcalá la garantía de proporcionalidad se refiere a “*la relación entre el impuesto a cargo del contribuyente y su capacidad contributiva*”³⁹, mientras que para Omar Curiel Villaseñor la capacidad contributiva se refiere a “*la aptitud que tiene una persona, ya sea física o jurídica, para afrontar la carga tributaria y constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria*”.⁴⁰

Este principio también lo define Narciso Sánchez Gómez, como aquél que implica que “*cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente*”.⁴¹

Por otro lado, para Rigoberto Reyes Altamirano, el principio de proporcionalidad significa que “*la contribución grave la riqueza, bienes, ingresos, gastos, patrimonio, servicios requeridos, etc. de acuerdo con la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes*”.⁴²

En resumen, el principio de proporcionalidad tributaria se encuentra íntimamente ligado con el concepto de capacidad contributiva, el cual ha sido definido por nuestro Máximo Tribunal como aquella potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, según se observa en la jurisprudencia a continuación se refiere:

³⁹ ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil. Lecciones de derecho fiscal, primera edición, Editorial Oxford University Press, México, 2010, pág. 47.

⁴⁰ CURIEL VILLASEÑOR, Omar. *op. cit.* pág. 60.

⁴¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *op. cit.*, pág. 148.

⁴² REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. Elementos básicos de derecho fiscal, segunda edición, Editorial Universidad de Guadalajara, México, 2001, pág. 62.

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. JJ; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo X, Noviembre de 1999; Pág. 22.

En sentido contrario, para dar cumplimiento a este principio, el órgano legislativo debe exentar del pago de las contribuciones a todas aquellas personas que no posean capacidad contributiva, siendo el ejemplo más claro de esto las personas que perciben el equivalente a un salario mínimo, toda vez que dicha cantidad apenas resulta suficiente para que los particulares satisfagan sus necesidades más básicas de alimentación, vestido, transporte, etc.

Ahora bien, el examen de proporcionalidad tributaria puede realizarse respecto de varios elementos esenciales de las contribuciones, como pueden ser la tasa o tarifa, la base y el propio hecho u objeto imponible.

Respecto del primer elemento, la tasa o tarifa, debemos recordar que el principio de proporcionalidad tributaria exige que el legislador considere las diferencias que existen en los patrimonios e ingresos de los contribuyentes para que aquellos que tengan un ingreso o patrimonio mayor aporten más a la Hacienda Pública respecto de los que menos tienen. Lo anterior se puede lograr precisamente a través del establecimiento de tasas porcentuales o bien de tasas progresivas.

Las primeras establecen un porcentaje que los contribuyentes deben pagar a la Hacienda Pública de acuerdo a su ingreso, rendimiento, utilidad o patrimonio, mientras que las segundas establecen no solamente un porcentaje, sino varios, los cuales van aumentando conforme aumenta también dicho ingreso, rendimiento, utilidad o patrimonio, de tal manera que la tasa del impuesto es menor al aplicarse a un contribuyente de ingresos inferiores a cierto límite y la tasa del impuesto es mayor cuando el contribuyente tenga ingresos superiores al mismo límite.

Algunas tarifas progresivas, según Uresti Robledo, pueden resultar inconstitucionales al establecer un reducido número de renglones, tal y como aconteció con la abrogada Ley del Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos, de rango federal, que originalmente contemplaba en su artículo 5 únicamente cuatro cuotas porcentuales para el valor de los automóviles.⁴³

Asimismo, este tipo de tarifas pueden resultar inconstitucionales cuando existen diferencias mínimas entre un renglón y otro que generan tratamientos distintos a situaciones similares.

Por otro lado, decíamos que el examen de proporcionalidad tributaria también puede recaer respecto de la base del impuesto, la cual debe considerar solamente aquellos elementos que constituyan una manifestación real y objetiva de riqueza, que se encuentre en relación directa con el objeto o hecho imponible del impuesto y que por lo tanto sea susceptible de gravarse.

Un ejemplo de lo anterior lo encontramos en la regulación del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, de rango federal, vigente en nuestro país hasta el año 2005, conforme al cual la base del impuesto la constituía el valor total del vehículo, incluyendo el impuesto al valor agregado.

⁴³ Cfr. URESTI ROBLEDOS, Ignacio. *op. cit.*, pág. 87.

El hecho de que la base del impuesto comprendiera elementos ajenos al valor del vehículo, como el impuesto al valor agregado, dio lugar a que muchos contribuyentes promovieran una serie de amparos planteando una violación al principio de proporcionalidad tributaria que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución.

De esta manera se generaron dos tesis en sentido contrario sustentadas entre la Primera y la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La Primera Sala sostenía que la base gravable del impuesto atentaba contra el principio de proporcionalidad tributaria ya que consideraba elementos ajenos al valor de mercado del vehículo, como lo era el impuesto al valor agregado, además de que el objeto del impuesto no era gravar el movimiento de riqueza que corresponde a la operación de compraventa de un automóvil, sino simplemente la tenencia o el uso de ese bien.

Por otro lado, la Segunda Sala sostenía que no existía tal violación al principio de proporcionalidad toda vez el precio que paga el contribuyente por el vehículo es un reflejo de su capacidad contributiva y en dicho precio están incluidos los impuestos que se causan por la enajenación.

Finalmente, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación terminó resolviendo que dicho impuesto no era inconstitucional al incluir en la base del gravamen el importe del impuesto al valor agregado, con base en los argumentos reflejados en la siguiente Jurisprudencia:

TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 10.-A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO LAS CONTRIBUCIONES QUE PRECISA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS AÑOS 2002, 2003 Y 2004). Del precepto citado se advierte que la base del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos se integra por el precio de su enajenación, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que deban cubrirse por su enajenación o importación, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones. Ahora bien, si se toma en cuenta que el objeto del impuesto es gravar la tenencia o uso de vehículos, es indudable que el hecho de que el artículo 1o.-A, fracción II, de la ley de referencia considere dentro de la base para su cálculo el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estos elementos, al formar parte del precio reflejado en la factura, son indicativos de la capacidad económica del contribuyente.]]]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIV, Julio de 2006; Pág. 306

A pesar de lo anterior, en las reformas a la Ley del Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos del año 2005, los legisladores decidieron eliminar de la base del tributo el importe del impuesto al valor agregado, poniendo fin definitivamente a esta controversia.

Además, cabe subrayar que la regulación actual del impuesto sobre tenencia vehicular previsto por el Código Fiscal del Distrito Federal excluye expresamente del valor total del vehículo, es decir de la base de la contribución, el impuesto al valor agregado.

Por último, decíamos que el examen de proporcionalidad tributaria también puede recaer, y de hecho recae principalmente, en el objeto o hecho imponible del tributo.

Ciertamente, dicho hecho imponible debe constituir un signo inequívoco, o por lo menos probable, de riqueza por parte de los particulares, susceptible de gravarse.

De esta manera, el análisis de proporcionalidad debe efectuarse no únicamente respecto de la tasa o tarifa del impuesto, la cual debe impactar mayormente sobre

las personas que posean una mayor capacidad contributiva, ni tampoco debe realizarse exclusivamente sobre la base del impuesto, sino también sobre el propio objeto o hecho imponible, el cual debe ser un reflejo de la posibilidad o potencialidad real que tienen los particulares para contribuir al gasto público, de tal manera que cuando el hecho imponible no guarda ninguna relación con lo anterior existe una clara vulneración al principio de proporcionalidad en comento.

En este sentido, nos encontramos por regla general con tributos que gravan la percepción de una renta, la propiedad, la posesión o tenencia de bienes muebles e inmuebles, el consumo, entre otros impuestos cuyo hecho imponible constituye una clara manifestación de riqueza por parte de los particulares y por ende un elemento suficiente para deducir de aquél su capacidad contributiva y de esta forma obligarlos al pago del impuesto.

En sentido contrario, el legislador no puede, bajo ninguna circunstancia, establecer de manera arbitraria las fuentes impositivas. Si lo hiciera, vulneraría el principio de proporcionalidad tributaria que estamos analizando.

Como ejemplo de lo anterior, podemos recordar que en nuestro país, en los tiempos del general Santa Anna, se llegaron a establecer impuestos por demás absurdos como aquél que gravaba el número de puertas o ventanas con el que contaban las casas y hasta el número de perros que se tenían como mascota, lo que actualmente constituiría una clara y evidente violación al principio de proporcionalidad tributaria en virtud de que dichos elementos de ninguna manera son un reflejo de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

En conclusión, podemos afirmar que el principio de proporcionalidad tributaria se encuentra íntimamente ligado con el concepto de capacidad contributiva, de tal manera que para respetar aquel es menester que el legislador considere, tanto en el

hecho imponible, como en la tasa o tarifa aplicable e incluso en la base del impuesto, y en general en toda la regulación que respecto a dicho impuesto realice el legislador, la potencialidad real de los gobernados para contribuir al gasto público, incluso al grado de exentar o eximir de su pago a aquellas personas que carezcan de dicha posibilidad.

2.3. Principio de equidad

El principio de equidad tributaria, al igual que los demás principios constitucionales de las contribuciones, se encuentra previsto por el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna y constituye uno de los principales Derechos Humanos que reconoce la Constitución en materia tributaria. Este principio deriva de un Derecho Humano fundamental mucho más general que es la igualdad, el cual consagra la Constitución en su artículo 1°.

De hecho, el principio de equidad tributaria no es más que la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal.

Para Narciso Sánchez Gómez este principio significa que *“el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva”*⁴⁴ mientras que para Hugo Carrasco Iriarte la equidad es *“el trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir si las normas impositivas reúnen las condiciones de abstracción y de generalidad”*.⁴⁵

⁴⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *op. cit.*, pág. 149.

⁴⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I, sexta edición, tercera reimpresión, Editorial IURE Editores, México, 2010, pág. 73.

En el mismo sentido, para Ortega Carreón, el principio de equidad consiste en “*gravar igual a los iguales y desigual a los desiguales*”⁴⁶ y este principio tiende, según Alil Alcalá a que “*en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes*”.⁴⁷

Además, de acuerdo con Margain Manatou, un tributo será equitativo cuando “*su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación*”.⁴⁸

Por otro lado, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de equidad tributaria implica que los sujetos pasivos de un impuesto deben recibir un tratamiento legal idéntico en lo que se refiere a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables para respetar el principio de proporcionalidad tributaria que hemos analizado previamente. Lo anterior se desprende de la siguiente tesis de jurisprudencia:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 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 solo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que estas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes,

⁴⁶ ORTEGA CARREON, Carlos Alberto. Derecho fiscal, primera edición, Editorial Porrúa, México, 2009, pág. 19.

⁴⁷ ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil. *op. cit.*, pág. 51.

⁴⁸ MARGAIN MANATOU, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967, pág. 109.

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 extra fiscales.[J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XI, Marzo de 2000; Pág. 35.

Cabe recordar que hoy en día tanto la proporcionalidad como la equidad tributaria son aspectos constitucionales de las contribuciones cuyo examen puede ser realizado por los Tribunales de la Federación, a través del juicio de amparo, superándose así la antigua tesis Vallarta que sostenía la improcedencia de este medio de control constitucional cuando existiera violación de artículos que no se encontraran consagrados en el capítulo de las garantías individuales.

Al respecto, el ex Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ignacio L. Vallarta, consideraba que la única forma de oponerse a gravámenes injustos era mediante el ejercicio del voto de los representantes populares que son quienes aprueban las leyes fiscales, ya que la intervención de los Tribunales en esta materia era vista como una invasión a las facultades del Poder Legislativo que atentaba contra el principio de división de poderes.

Dicha interpretación fue la que privó en nuestro país hasta el año 1925 cuando se admitió la procedencia del amparo contra los impuestos exorbitantes y ruinosos.

No obstante, no fue sino hasta el año 1962 cuando la Corte admitió que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria constituyen garantías individuales de los contribuyentes cuya violación puede ser impugnada por los particulares mediante el juicio de amparo.

Es precisamente el reconocimiento que ha hecho la Corte en cuanto a la procedencia del juicio constitucional en esta materia lo que ha dado vigencia y efectividad a ambos principios, al grado incluso de que ha sido la jurisprudencia que día con día emiten los Tribunales la que ha ido aclarando y desentrañando su sentido y alcance.

Incluso, Miguel Carbonell considera que los Tribunales Federales han sido especialmente prolijos en interpretaciones jurisprudenciales referidas al derecho tributario, lo que dicho investigador atribuye principalmente a la utilización tan frecuente que han hecho los grandes poderes económicos de la justicia federal y sobre todo de la Suprema Corte, llegando a emitir criterios sumamente garantistas aunque en algunas ocasiones también legitimando conductas claramente inconstitucionales.⁴⁹

Respecto a las interpretaciones que ha hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con el principio de equidad tributaria, sobresale la siguiente:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional. [J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo V, Junio de 1997; Pág. 43

⁴⁹ Cfr. CARBONELL, Miguel. *op. cit.*, pág. 792.

En este sentido, podemos afirmar que el principio de equidad tributaria no es más que un reconocimiento expreso que hace la ley en relación a las diferentes circunstancias o condiciones en las que pueden encontrarse, y en las que de hecho se encuentran, los contribuyentes, de tal manera que la diferenciación tributaria en general no es atentatoria de dicho principio, sino solamente aquella diferenciación respecto de contribuyentes que se encuentran en las mismas circunstancias o condiciones contributivas o bien aquella distinción injustificada entre los contribuyentes.

De hecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado expresamente en el sentido de que el legislador tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que estas no sean caprichosas o arbitrarias o creadas para hostilizar a ciertas clases de causantes.⁵⁰

Sin embargo, bajo este criterio la Corte también ha legalizado ciertos regímenes de exención o regímenes fiscales especiales que resultan claramente inconstitucionales y los cuales han sido justificados por razones de política fiscal y en ocasiones hasta por fines extrafiscales.

Por último, es posible afirmar que el principio de equidad tributaria va de la mano con el principio de proporcionalidad, aunque no debemos confundirlos, ya que mientras el primer principio busca una igualdad de trato respecto de contribuyentes que se encuentren ubicados en las mismas circunstancias o condiciones contributivas y *a contrario sensu* una diferenciación de trato respecto de aquellos contribuyentes que se ubiquen en condiciones distintas, el segundo principio sirve precisamente para dar cumplimiento al primero, a efecto de que los contribuyentes

⁵⁰ Al respecto véase la jurisprudencia de rubro “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL” Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Jurisprudencia, Pleno, Tomo X, noviembre de 2000, pág. 35.

con mayor capacidad contributiva aporten más al gasto público respecto de aquellos contribuyentes con una menor capacidad contributiva.

Por otra parte, consideramos que la equidad tributaria es un derecho humano que deriva precisamente del principio de igualdad y no discriminación que tutela nuestra ley fundamental en su artículo 1º mientras que la proporcionalidad tributaria constituye simplemente un límite al poder tributario del Estado que posibilita precisamente dar cumplimiento a dicho derecho.

De esta manera podemos concluir que aunque ambos principios se complementan recíprocamente con la finalidad de alcanzar la justicia fiscal no son uno mismo ni deben confundirse.

2.4. Principio de destino al gasto público

El artículo 31 de la Constitución Política Mexicana dispone, en su fracción IV, que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, lo cual significa que las autoridades tienen la obligación constitucional de destinar todos los ingresos recaudados en ejercicio de la potestad tributaria para la satisfacción de los gastos públicos.

En sentido contrario, este principio significa que las autoridades no pueden, bajo ningún motivo o circunstancia, realizar erogaciones que no estén expresamente previstas en el Presupuesto.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado sino solamente aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos

aunque el Pleno de la Corte simplemente los ha caracterizado como toda aquella erogación prevista en el Presupuesto de Egresos, asumiendo implícitamente que dicho Presupuesto únicamente contemplará aquellos conceptos.

En este sentido, Narciso Sánchez Gómez considera que el gasto público tiene un sentido altamente social, de tal manera que todo lo recaudado por el Estado debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos⁵¹, mientras que para Orrantia Arellano, desde el punto de vista constitucional, el gasto público se puede definir simplemente como “*toda erogación de la Federación, un Estado o Municipio en cumplimiento de las disposiciones del Presupuesto de Egresos respectivo*”.⁵²

En relación con lo anterior, podemos afirmar que en sentido formal el principio de destino al gasto público se satisface cuando una contribución se destina a cubrir cualquiera de los conceptos previstos en el Presupuesto de Egresos, ya sea de la Federación, Distrito Federal o la entidad federativa que corresponda, mientras que en sentido material dicho principio se satisface únicamente cuando tal contribución se destina a cubrir las necesidades públicas, que es precisamente la *ratio legis* que inspiró al Constituyente.

Por otro lado, es importante aclarar que el hecho de que los impuestos tengan un fin específico o previamente determinado por la ley no les resta validez constitucional alguna ni implica una violación al principio tributario que estamos analizando siempre que dicho fin se encuentre encaminado a satisfacer alguno de los conceptos que encuadren dentro del concepto de gasto público.

⁵¹ Cfr. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *op. cit.*, pág. 152.

⁵² ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. *op. cit.*, pág. 63.

Además, en nuestro país se reconoce que puedan existir impuestos con fines extrafiscales, entendiéndose por ellos los que tienen finalidades distintas de las meramente recaudatorias como restringir las importaciones o exportaciones, disminuir el consumo de bebidas alcohólicas o cigarros, disminuir el desarrollo de ciertas actividades nocivas o perjudiciales para la salud, entre muchas otras, siempre y cuando dichos fines sean accesorios a la finalidad principal de recaudar fondos para sufragar el gasto público y además observen en su totalidad los demás principios constitucionales de las contribuciones.

Al respecto, Juvenal Lobato estima que aunque *“el establecimiento de contribuciones con el objeto de lograr fines más allá de los estrictamente recaudatorios en sí mismo resulta un contrasentido ya que las contribuciones tienen como fin, por definición, la recaudación... cuando dicha acción de gobierno, busca proteger otros bienes (quizá invaluable) como el medio ambiente, la salud, etc., romper el paradigma teórico no solo lo explica, sino lo justifica”*.⁵³

Sin duda alguna, los efectos de gravar o desgravar ciertas actividades pueden ser altamente positivos para la sociedad, mostrando beneficios incluso superiores a los meramente recaudatorios, sin embargo consideramos que la persecución de dichos fines no debe utilizarse como justificación o pretexto para soslayar ni dejar de observar todos y cada uno de los principios tributarios que establece la Constitución, de tal manera que el legislador debe tener especial cuidado con el establecimiento de este tipo de tributos que suelen tener muchos vicios de inconstitucionalidad y que lamentablemente la Corte ha ido legalizando a través de interpretaciones cada vez más complejas y en ocasiones absurdas.

⁵³ LOBATO DIAZ, Juvenal. Etiquetar los impuestos de los productos de tabaco en México ¿factible en la legislación mexicana?, Salud Pública y Tabaquismo, volumen I, Políticas para el Control del Tabaco en México, primera edición, Ed. Instituto Nacional de Salud Pública, México, 2013, pág. 232.

Como corolario de lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que corresponde al legislador justificar expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes de la ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar, excepción hecha de aquellos casos en los cuales los fines extrafiscales resulten evidentes.⁵⁴

Finalmente cabe señalar que independiente de que algunas contribuciones puedan perseguir un fin extrafiscal, todas ellas deben destinarse a satisfacer el gasto público para dar cumplimiento a lo que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana, por lo que la consecución de un fin extrafiscal en ningún caso debe implicar, por sí mismo, la vulneración de este principio tributario.

2.5. Principio de no confiscación y multa no excesiva

La confiscación de bienes para Hugo Carrasco Iriarte significa *“la apropiación violenta por parte de la autoridad de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación.”*⁵⁵

Por lo que respecta a la multa excesiva la Suprema Corte de Justicia de la Nación la ha caracterizado como aquella que: i) Rebasa el límite de lo ordinario o razonable, ii) está en desproporción con la gravedad del ilícito, iii) Es desproporcional al monto

⁵⁴ Al respecto véase la jurisprudencia de rubro “FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”. Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Mayo de 2005, p. 157.

⁵⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I, *op. cit.* pág. 74.

del negocio, iv) Rebasa la capacidad económica del infractor y v) No considera un monto mínimo y uno máximo.⁵⁶

El fundamento legal del principio de no confiscación y multa no excesiva lo encontramos en el artículo 22 de la Constitución Política Mexicana que a la letra señala que:

Art. 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado. No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito.

Por otro lado, algunos autores también encuentran el fundamento legal del principio de no confiscación tributaria en el artículo 27 párrafo segundo de la Constitución relacionado con el artículo 31 fracción IV, en virtud de que una contribución excesiva, que priva al contribuyente de una ganancia o bien obtenido en forma lícita puede considerarse como una expropiación de bienes sin indemnización.⁵⁷

En concordancia con lo anterior, es posible afirmar que la violación al principio tributario de no confiscación implica también la violación al derecho de propiedad que tutela el artículo 27 de la Constitución.

En México, a diferencia de otros países como España o Argentina, no existe un desarrollo jurisprudencial amplio respecto de este principio tributario, probablemente porque nuestro legislador no ha llegado al extremo de establecer contribuciones tan elevadas o excesivas que priven al particular de los bienes suficientes para procurarse una vida digna, sin embargo este principio constituye

⁵⁶ *Ibidem*, pág. 75.

⁵⁷ Cfr. REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. *op. cit.*, pág. 70.

un límite importante al poder tributario del Estado que, en ese sentido, vale la pena analizar e incluso regular un poco más.

Al respecto, no debemos olvidar lo que atinadamente señala Narciso Sánchez Gómez en su obra “Derecho Fiscal Mexicano”, en cuanto que el Derecho Fiscal “*se caracteriza por ser la rama del Derecho Público, que con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía de los particulares, de tal manera que sus disposiciones y ordenamientos deben tener como límite o marco de referencia el que la Constitución Política señale.*”⁵⁸

Indudablemente, uno de los límites más importantes al poder tributario del Estado es aquél que prohíbe establecer contribuciones tan elevadas o exorbitantes que puedan poner en riesgo la propia subsistencia de los particulares.

A pesar de que la jurisprudencia en nuestro país no se ha referido directamente a este principio de no confiscación, sí se ha pronunciado de manera indirecta al admitir la constitucionalidad de la doble imposición tributaria siempre que la misma no resulte exorbitante o ruinoso para los particulares.

En sentido contrario, nuestros Tribunales reconocen la inconstitucionalidad de aquellos tributos que sean tan elevados que resulten atentatorios del principio que estamos analizando.

Cabe señalar que en el Derecho Español, el Supremo Tribunal ha estimado que no es posible hablar de carácter confiscatorio cuando un impuesto deja, a pesar de su liquidación, un margen de beneficio para el contribuyente, mientras que en el

⁵⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *op. cit.* pág. 141.

Derecho Argentino, la Suprema Corte ha ido un poco más lejos al estimar que los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta.⁵⁹

En México, consideramos que sería necesario introducir un concepto del carácter confiscatorio de un impuesto mucho menos restrictivo que el español y no tan amplio como el argentino para prevenir futuras violaciones a este principio.

⁵⁹ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. *op. cit.*, pág. 70.

CAPITULO III

“ORIGEN Y ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHICULOS”

3.1. Ley de Ingresos de la Federación de 1962

El impuesto a la tenencia vehicular surgió por primera vez en nuestro país en la Ley de Ingresos de 1962, la cual fue expedida durante el gobierno de Adolfo López Mateos.

Esta ley se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1961 y entró en vigor el 1° de enero del año siguiente. Fue precisamente el artículo 13 el que adicionó este impuesto cuyo objeto era la tenencia y uso de automóviles particulares.

Existe una idea muy extendida en nuestro país según la cual este gravamen se impuso con el único propósito de financiar los Juegos Olímpicos de 1968, sin embargo en la exposición de motivos de esta ley el titular del poder Ejecutivo únicamente adujo la necesidad de obtener más recursos para la expansión de carreteras, autopistas y vialidades, según se observa en el siguiente extracto de dicha exposición de motivos:

“Se prevé la aplicación de un impuesto especial sobre la tenencia y uso de automóviles que se aplicará anualmente; será de carácter variable, de acuerdo con la edad de los vehículos –a mayor antigüedad menor impuesto- y se causará en el momento de efectuar el canje de placas. La razón del impuesto es, como en el caso de todo gravamen, la de contribuir al gasto público, que en el caso de la expansión de carreteras, autopistas, vías, etc., requieren de recursos cada vez más cuantiosos, y a cuya contribución los ingresos que se obtienen actualmente por su disfrute, no guardan relación con el beneficio recibido, máxime si se

considera que son gentes (sic) de recursos las que pueden hacer uso de las mismas.”⁶⁰

Como podemos apreciar, la exposición de motivos en comento jamás menciona la intención del Estado, ni siquiera remota, de destinar los recursos obtenidos por el impuesto a la tenencia vehicular para financiar los Juegos Olímpicos de 1968, además de que en la fecha en que se publicó esta ley México ni siquiera había sido seleccionado como el país sede de dichos Juegos.⁶¹

Por otro lado, en la exposición de motivos también se indicó enfáticamente que la razón de ser de este impuesto, como la de cualquier otro gravamen, era contribuir al gasto público y obtener recursos para la expansión de carreteras, autopistas y vialidades, por lo que no encontramos ningún argumento de peso para sostener alguna relación entre los Juegos Olímpicos de 1968 y la creación del impuesto a la tenencia vehicular en nuestro país.

En cuanto a la regulación de este tributo, la Ley de Ingresos definió de manera muy escueta todo lo relativo a sus elementos esenciales, bastando únicamente un artículo compuesto de 5 párrafos para regular los aspectos fundamentales de esta contribución.

Para empezar, por lo que respecta a los sujetos pasivos del impuesto, esta ley únicamente consideró como tales a los propietarios de automóviles particulares, de tal manera que los vehículos destinados al transporte público de pasajeros quedaron excluidos.

⁶⁰ Proyecto de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1962.

⁶¹ La ciudad de México fue elegida como sede olímpica de los juegos de 1968 en la sexagésima sesión del Comité Olímpico Internacional (COI) celebrada el 18 de octubre de 1963 en Baden-Baden, Alemania.

En cuanto al objeto o hecho imponible del impuesto este consistió en el uso o tenencia de dichos automóviles particulares, gravándose únicamente aquellos cuyo año modelo fuera de hasta doce años anteriores a la entrada en vigor de la Ley.

Por lo que hace a la tarifa se establecieron tres categorías diferentes en función a la antigüedad y el costo del vehículo, según se describe a continuación:

Para los automóviles modelo 1951 a 1955 existía una tarifa única de \$150.00 M.N., mientras que para los automóviles modelo 1956 a 1959 existía otra tarifa única de \$200.00 M.N. y finalmente para los automóviles modelo 1960 a 1962 existían tres tarifas diferentes dependiendo el precio oficial de venta al público de los automóviles fijado por la Secretaría de Industria y Comercio, de tal manera que aquellos automóviles cuyo precio oficial fuera de hasta \$28,000.00 M.N. pagarían una tarifa de \$250.00 M.N., mientras que aquellos automóviles cuyo precio oficial de venta al público se encontrara dentro de los \$28,000.01 M.N. y los \$40,000.00 M.N. pagarían una tarifa de \$300.00 M.N. y por último los automóviles cuyo precio fuera superior a los \$40,000.01 M.N. pagarían una tarifa de \$500.00 M.N.

Respecto a la época de pago se precisó que el impuesto debía cubrirse de manera anual dentro de los dos primeros meses de cada año en las Oficinas Federales de Hacienda, las cuales expedirían el comprobante que serviría para que las oficinas de tránsito de la República Mexicana canjearan las placas correspondientes al bienio 1962-1963.

Finalmente, esta ley excluyó expresamente de la aplicación de este impuesto a los propietarios de camiones para el transporte de personas o efectos, así como a los propietarios de vehículos de alquiler y a los usuarios de automóviles para el servicio diplomático consular.

Como podemos apreciar, la regulación del impuesto sobre tenencia vehicular en la Ley de Ingresos de 1962 fue sumamente escueta, ya que dicho impuesto únicamente figuró como un renglón más en dicha ley, sin que existiera algún ordenamiento especial que regulara el impuesto con mayor amplitud.

Por lo anterior, a finales de 1962 el entonces Presidente de la República, Adolfo López Mateos, envió al Congreso de la Unión la iniciativa de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles que nos permitiremos analizar a continuación.

3.2. Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963

El 14 de diciembre de 1962 el Presidente de México, Adolfo López Mateos, presentó ante la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión la iniciativa de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles que, una vez discutida y aprobada, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1962 y entró en vigor el 1º de enero del año siguiente.

En la exposición de motivos de esta Ley, el titular del Ejecutivo Federal precisó la necesidad de regular con la debida amplitud el impuesto a la tenencia vehicular que había sido creado en la Ley de Ingresos de 1962, dada la conveniencia que existía de conservarlo:

“La experiencia del año en curso ha demostrado la conveniencia de conservar este impuesto, incluido en el artículo 13 de la Ley de Ingresos de la Federación para 1962, por lo que no se trata del establecimiento de un nuevo gravamen tributario sino solamente de regular con la debida amplitud, las bases para su cobro”.⁶²

⁶² Exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963.

En el mismo sentido que el anterior se pronunció la Comisión de Impuestos de la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión al estimar lo siguiente:

“Del examen de las disposiciones de que integran la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles, se desprende que en realidad no se trata del establecimiento de un nuevo gravamen fiscal sino de establecer convenientemente las bases a que se sujetará la regulación del mismo”.⁶³

Incluso, en la minuta enviada por la Cámara de Diputados a la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión se reiteró el hecho de que esta ley venía a mejorar considerablemente las disposiciones que regulaban el impuesto a la tenencia vehicular y harían más fácil su aplicación.

La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963 estuvo conformada por 3 Capítulos y 21 artículos que tuvieron el acierto de precisar con toda claridad y detalle todos y cada uno de los elementos esenciales del impuesto como son sujetos, objeto, base, tarifa y época de pago.

Por lo que respecta al objeto del impuesto el artículo 1º estableció que lo constituía la tenencia o uso de automóviles y camiones nacionales o nacionalizados y, en congruencia con lo anterior, el artículo tercero comprendió como sujetos pasivos del impuesto a todas las personas físicas o morales tenedoras o usuarias de dichos vehículos.

Así pues, la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963, a diferencia de la Ley de Ingresos de 1962 comprendió como objeto del impuesto a los camiones y no solo a los automóviles.

⁶³ Dictamen de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963 formulado por la H. Cámara de Diputados.

Por otro lado, el artículo 5 de la Ley estableció que quedaban exceptuados de este impuesto los tenedores o usuarios de los siguientes vehículos:

- Modelos anteriores a 12 años al de aplicación de la ley.
- Los importados temporalmente.
- Los que sean propiedad de inmigrantes o inmigrados rentistas.
- Los que circulen con placas de servicio público de transporte.
- Los que estén al servicio de los cuerpos Diplomático y Consular extranjeros acreditados en nuestro país.
- Las ambulancias que estén al servicio de la Federación, Estados, Municipios, Territorios Federales, Distrito Federal, Organismos Descentralizados Dependientes de cualquiera de esas Entidades o Instituciones y Asociaciones de Beneficencia Privada.
- Los que tengan para su venta las plantas ensambladoras, sus distribuidores y comerciantes en el ramo de automóviles, siempre que carezcan de placas de circulación.

Como podemos apreciar, la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963, al igual que la Ley de Ingresos de 1962, exceptuó de la obligación de pago de este impuesto a los vehículos que circularan con placas del servicio público de transporte, probablemente por el interés público y social que existe en la prestación de este servicio y la necesidad de no desincentivar dicha actividad ni encarecer indirectamente el costo por la prestación de estos servicios que son de primera necesidad para la población mexicana.

Por otro lado, la base del impuesto la constituyó el precio de venta oficial de los automóviles fijado por la Secretaría de Industria o Comercio o, en su caso, el que fijara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En cuanto a las cuotas del impuesto estas no sufrieron ninguna modificación en relación con las que se encontraban vigentes en la Ley de Ingresos de 1962.

Por lo que respecta a la época de pago, al igual que en la Ley de Ingresos de 1962, se estableció que este debía efectuarse en los dos primeros meses de cada año, lapso durante el cual los contribuyentes debían acudir a las oficinas de Hacienda a formular una manifestación por escrito donde precisaran su nombre y domicilio, marca, clase, modelo y tipo de vehículo, así como la cuota correspondiente.

Además se incluyó la responsabilidad solidaria de quienes por cualquier título adquirieran la propiedad, tenencia o uso de vehículos así como de las personas que los recibieran en consignación o comisión para su venta respecto de los adeudos existentes por concepto de este impuesto.

Por otro lado, el artículo 17 estableció la obligación a cargo de los tenedores o usuarios de los vehículos de fijar en el parabrisas la calcomanía que comprobara el pago del impuesto, haciéndose acreedores a una multa equivalente al 20% del impuesto los tenedores o usuarios que contravinieran lo anterior.

Esta ley estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1980, lapso durante el cual sufrió múltiples reformas. Una de estas reformas se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1973 y consistió fundamentalmente en la obligación de la Federación de entregar a las entidades federativas un 30% del rendimiento que obtuviera por el impuesto a la tenencia vehicular, del cual una tercera parte correspondería a los municipios, con la única condición de que los estados no mantuvieran en vigor gravámenes locales o municipales sobre tenencia o uso de automóviles.

Aunado a lo anterior se incluyó la posibilidad de que los estados celebraran acuerdos de coordinación con la Secretaría de Hacienda en relación con este impuesto.

Esta reforma, sin lugar a dudas, pone de manifiesto la clara intención de nuestro legislador de evitar que existieran simultáneamente gravámenes locales y federales respecto al uso o tenencia de vehículos que lesionaran la economía de los particulares.

Por último, la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963 fue abrogada el 30 de diciembre de 1980 por la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos que analizaremos a continuación.

3.3. Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos de 1981

El 30 de diciembre de 1980, durante el gobierno del Presidente José López Portillo, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos que entró en vigor al día siguiente de su publicación, es decir, el 1° de enero de 1981, abrogando a la anterior ley de 1963.

Como su mismo nombre lo indica, la mayor novedad de esta ley consistió en introducir como objetos gravados a vehículos distintos de los automóviles tales como motocicletas, veleros, embarcaciones, helicópteros, aeronaves, etc., ya que se consideraba que dichos vehículos eran adquiridos por personas de alto nivel adquisitivo que debían contribuir al gasto público.

Por lo que respecta al sujeto pasivo del impuesto, con base en el artículo 1°, se consideró como tales a las personas físicas y morales tenedoras o usuarias de los vehículos sujetos a registro, en los términos de la Ley del Registro Federal de

Vehículos, añadiendo que para efectos de dicha ley se presumía que el propietario era el tenedor o usuario del vehículo.

Además se estableció que los vehículos que fueran adquiridos en los últimos 3 meses del año calendario correspondiente al año de fabricación o al año modelo del vehículo no pagarían el impuesto por dicho año.

Por otro lado, se adicionó como responsables solidarios del pago del impuesto a los funcionarios de las oficinas de tránsito que autorizaran altas o cambios de placas sin haberse cerciorado del pago del gravamen.

Por lo que respecta a la facultad de los estados para imponer tributos sobre tenencia o uso de vehículos, el artículo 16 de la ley prohibió expresamente a los estados que se encontraran adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mantener en vigor impuestos locales y municipales sobre dicho impuesto. Esta prohibición se hizo extensiva al Distrito Federal.

En cuanto a las exenciones, el artículo 8º fracción IV de la ley exceptuó, al igual que sus antecesoras, de la obligación de pago del impuesto a los vehículos de servicio público de transporte.

No obstante, en una reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989 se derogó dicho precepto, volviéndose obligatorio por primera vez en la historia de nuestro país la obligación de pago del impuesto para el transporte público.

Cabe señalar que, sorpresivamente, ni en la exposición de motivos de dicha Iniciativa, ni en la discusión sostenida en la H. Cámara de Diputados en relación con la misma, se observa razón o argumento alguno que hayan tenido en consideración

nuestros gobernantes para eliminar esta exención tan importante para el sector del autotransporte y, sobre todo, para el público usuario.

Sin embargo, en la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el año 1990 se observa una clara tendencia a ampliar la base gravable de los distintos impuestos y el número de contribuyentes, lo cual podría explicar en parte la nueva obligación de los tenedores o usuarios de vehículos del servicio público de transporte de cubrir este impuesto.⁶⁴

Ahora bien, la ley que estamos analizando se encontró vigente en nuestro país hasta el año 2011, lapso durante el cual sufrió múltiples reformas, de las cuales nos interesan únicamente las siguientes:

- Mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991 se adicionó una fracción V al artículo 5 de la ley, la cual dispuso que los vehículos cuyo año modelo fueran anteriores a diez años al de aplicación de esa Ley pagarían el impuesto a la tasa del 0%. Por lo anterior, el artículo 16 permitió expresamente a las entidades federativas que se encontraran adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal gravar a dichos vehículos. Así fue como la mayoría de las entidades federativas, incluido el Distrito Federal, incluyeron en su legislación el impuesto sobre tenencia vehicular.

⁶⁴ La exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación de 1990 indica expresamente que *“La intención no es incrementar los ingresos tributarios a costa de aumentar las cargas a los contribuyentes; por el contrario, el propósito es continuar avanzando en la reducción de tasas y en la ampliación de las bases gravables para elevar la recaudación y mejorar la equidad y la eficiencia tributarias”*.

- Mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 se reformó el artículo 16, para permitir a las entidades federativas establecer impuestos locales o municipales sobre tenencia o uso de vehículos sin perjuicio de continuar adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Este precepto entró en vigor el 1° de enero de 1997 y con ello se dejó abierta la posibilidad de que tanto la Federación como las entidades federativas gravaran la tenencia o uso de automóviles, lo que podía dar lugar a la doble imposición tributaria. Cabe señalar que esta reforma también abarcó al Distrito Federal, según se observa en la siguiente Jurisprudencia:

TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DEL DISTRITOFEDERAL ES COMPETENTE PARA ESTABLECER ESE TRIBUTO EN EL ÁMBITO LOCAL.

En el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos vigente a partir del 1o. de enero de 1997, el Congreso de la Unión facultó a las entidades federativas para establecer impuestos locales y municipales sobre tenencia o uso de vehículos, sin perjuicio de que aquéllas continuaran adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, acogiendo así la propuesta del Ejecutivo Federal plasmada en el proceso legislativo que dio origen a la reforma relativa, de eliminar la exclusividad de la Federación para establecer gravámenes sobre tenencia o uso de vehículos. Sobre esa base debe ponderarse que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal, el referido sistema se integra por las entidades que deseen adherirse y celebren convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autorizado y aprobado por su legislatura, y en términos de lo previsto en su artículo 1o., el Distrito Federal tiene el carácter de una entidad federativa. Ahora bien, el Distrito Federal se encuentra adherido al sistema indicado en términos de lo dispuesto en el artículo Segundo Transitorio del Decreto por el que se reforma la Ley de Coordinación Fiscal, para incorporar al Distrito Federal en el Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000; además, el 23 de mayo de 2003 celebró con la secretaría mencionada convenio de colaboración

administrativa, el cual se publicó en ese órgano informativo el 5 de agosto del mismo año. En ese sentido, si por una parte, la tenencia o uso de vehículos es una materia que prevé la Ley de Coordinación Fiscal y sobre la cual los integrantes del sistema en cuestión pueden establecer gravámenes y, por otra parte, el Distrito Federal forma parte de dicho sistema y, por tanto, se equipara a una entidad federativa, es evidente que también puede hacer uso de la autorización conferida respecto a establecer impuestos sobre esa fuente de riqueza en el ámbito local. [TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVIII, Diciembre de 2008; Pág. 1092

- En la misma reforma del 15 de diciembre de 1995 se adicionó el artículo 1A que establecía que la base gravable del impuesto, es decir, el valor total del vehículo, era el precio de enajenación del fabricante, ensamblador o distribuidor al consumidor, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que se debían cubrir por la enajenación o importación, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones. A partir de este momento comienza a hablarse de la inconstitucionalidad de la base gravable del impuesto al incorporar conceptos que no reflejaban una verdadera capacidad contributiva de los particulares, como el impuesto al valor agregado.

Finalmente esta ley fue abrogada mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2007 que entró en vigor el 1° de enero de 2012.

3.4. Abrogación de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos

Una de las promesas de campaña del ex Presidente de México, Felipe Calderón Hinojosa, consistió en eliminar el impuesto a la tenencia vehicular que, como hemos visto, había estado vigente en nuestro país de manera ininterrumpida desde el año 1962 y que tanto rechazo generaba en la población mexicana. La medida –se dijo–

era un esfuerzo del Gobierno Federal para impulsar a la industria automotriz y beneficiar a los consumidores.

De esta manera, el 20 de junio de 2007 el Titular del Ejecutivo Federal envió a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, la Iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En esta iniciativa se planteaban diversas propuestas para fortalecer el federalismo fiscal y revertir el proceso de centralización de la recaudación en manos de la Federación.

La exposición de motivos subrayó que en los últimos años los recursos administrados por las entidades federativas estaban constituidos en un 90% por transferencias del gobierno federal y solo en un 10% por ingresos propios de las entidades, por lo que se consideraba importante dotar a los gobiernos locales de nuevas potestades tributarias o bien ampliar las ya existentes.

Además se dijo que aunque no existe un patrón de ingresos propios entre las entidades, sin incluir el Distrito Federal, en general, aproximadamente el 40% de dichos ingresos son tributarios y de estos aproximadamente el 60% proviene de los impuestos a la tenencia o uso de vehículos y del impuesto sobre automóviles nuevos, los cuales aunque técnicamente no son ingresos propios, ya que provienen de leyes federales, las entidades administran la totalidad de esos impuestos y el 100% de su recaudación es percibido por ellas. En cuanto al otro 40% de los ingresos tributarios locales, estos provienen principalmente de los impuestos locales sobre nóminas y hospedaje.

Así pues, con el objetivo de incentivar que las entidades federativas ejercieran plenamente las facultades relativas al impuesto sobre tenencia, una de las propuestas de dicha iniciativa, aunque no la única, consistió en abrogar el impuesto a la tenencia vehicular, bajo los argumentos siguientes:

Como otra medida de fortalecimiento del sistema federalista mexicano, se plantea abrogar la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos. Lo anterior en virtud de que en la actualidad dicho impuesto es administrado en su totalidad por las entidades federativas y el 100% de su recaudación pertenece a las mismas. Ello, sin perjuicio de que las entidades federativas que así lo estimen conveniente podrán establecer este tipo de contribución con la plena libertad de determinar sus características esenciales y demás requisitos y condiciones que consideren pertinentes, tal y como actualmente acontece.⁶⁵

Por otro lado, con la finalidad de que las entidades federativas no sufrieran un impacto inmediato en sus haciendas públicas dicha iniciativa contempló que la abrogación de la tenencia entrara en vigor a partir del 1º de enero de 2014, sin perjuicio de que las entidades federativas que desearan establecer impuestos sobre tenencia o uso de vehículos antes de dicha fecha lo hicieran, en cuyo caso se suspendería el cobro del impuesto federal en esa entidad federativa a fin de evitar la duplicidad del impuesto.

No obstante, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en el Dictamen que formuló en relación con dicha Iniciativa, estimó conveniente adelantar la fecha de abrogación de la citada ley al 1º de diciembre de 2012.

Finalmente, la promesa de campaña del ex Presidente de México, Felipe Calderón Hinojosa culminó el 21 de diciembre de 2007 con la publicación en el Diario Oficial de la Federación del Decreto que abrogó a la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos que entró en vigor el 1º de diciembre de 2012.

⁶⁵ Exposición de motivos del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Desde ese momento se eliminó el impuesto a la tenencia vehicular de rango federal, subsistiendo, sin embargo, la facultad de los estados para imponer contribuciones sobre esta materia, pero ahora como un impuesto local.

Así pues, el Distrito Federal fue uno de los estados que decidió gravar a todos aquellos vehículos que habían dejado de gravarse conforme a la ley federal ahora abrogada, lo cual será materia de análisis del siguiente Capítulo.

CAPITULO IV

“ANÁLISIS JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL”

4.1. Elementos esenciales del impuesto

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana, como hemos mencionado en reiteradas ocasiones, impone a los mexicanos la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De esta manera, son las propias leyes expedidas por el Congreso de la Unión, las legislaturas de los estados y la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, las que deben establecer con toda precisión las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto Público, así como sus elementos esenciales.

En el caso del Distrito Federal, el Código Fiscal vigente clasifica a las contribuciones en impuestos, derechos y contribuciones de mejoras. Los impuestos los define por exclusión como todas aquellas contribuciones que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista en el propio Código y que sean distintas a los derechos y a las contribuciones de mejoras.

Dentro de las contribuciones que establece el Código Fiscal podemos encontrar, en los artículos 160 al 161 Bis 15, el impuesto a la tenencia vehicular, así como sus elementos esenciales, tales como sujetos, hecho imponible, base, tarifa y época de pago.

A continuación nos permitiremos analizar cuidadosamente todos y cada uno de estos elementos del impuesto que establece el Código Fiscal del Distrito Federal, a partir de las reformas publicadas en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 30 de diciembre de 2011, pues consideramos que una vez hecho lo anterior podremos comprender de una mejor manera la regulación jurídica de este tributo en el Distrito Federal, así como sus posibles vicios de inconstitucionalidad.

Por el momento, conviene apuntar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que los elementos esenciales de las contribuciones deben estar expresamente consignados en la ley para dar cumplimiento a lo que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana, en relación al principio de legalidad tributaria y sobre todo para evitar que exista margen de arbitrariedad para las autoridades, según se aprecia en la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, 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 dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; 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 exactoras, ni para el cobro 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. [J]; 7a. Época; Pleno; Apéndice 1917-Septiembre 2011; Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Primera Sección - Principios de justicia tributaria; Pág. 1778.

En este orden de ideas, las leyes fiscales deben necesariamente expresar todos y cada uno de los elementos esenciales de las contribuciones que permitan a los gobernados

conocer con certeza quienes son los sujetos obligados al pago, el objeto gravado, el procedimiento para calcular el impuesto, etc.

Además, no basta con que las leyes fiscales establezcan todos y cada uno de estos elementos, sino que deben hacerlo con claridad, ya que si son confusos o indefinidos se da la posibilidad de que las autoridades fiscales generen la configuración de los tributos, violentando la certeza jurídica que consagra la Constitución Política Federal en favor de los particulares.

Conviene mencionar de antemano, que el impuesto sobre tenencia vehicular que establece el Código Fiscal del Distrito Federal, a partir del año 2012, no establece con certeza si los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal son sujetos obligados al pago del impuesto, según veremos a continuación, lo que de antemano constituye una violación al principio de legalidad, independiente de si la Asamblea Legislativa carece o no de facultades para gravar a dicho sector de contribuyentes, lo cual será materia de análisis en el siguiente Capítulo de esta investigación.

4.1.1. Sujetos

Los sujetos de las contribuciones son aquellas personas que intervienen en la relación jurídica tributaria, entendida esta como aquél vínculo jurídico que se origina entre el Estado, como sujeto activo y los contribuyentes o responsables solidarios, como sujetos pasivos por la aplicación de un tributo.

El sujeto activo de las contribuciones es el beneficiario o acreedor, que siempre será el Estado, mientras que el sujeto pasivo es el deudor del impuesto, es decir el contribuyente.

Además, los obligados solidarios también son considerados sujetos pasivos de las contribuciones.

4.1.1.1. Sujeto activo

En México, el único sujeto activo de las contribuciones es el Estado, personificado en la Hacienda Pública, ya sea federal, estatal o municipal.

Para Ortega Carreón el sujeto activo se encuentra personificado por la autoridad que administra, controla, recauda y fiscaliza tanto a las contribuciones como a los contribuyentes.⁶⁶

En el caso del impuesto sobre tenencia vehicular establecido en el Código Fiscal del Distrito Federal, el sujeto activo es el Distrito Federal, quien a través de la Secretaría de Finanzas puede exigir coactivamente el pago del impuesto mediante el procedimiento administrativo de ejecución que establece el propio Código Fiscal.

4.1.1.2. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es aquella persona física o moral, nacional o extranjera, que tiene la obligación de pagar el crédito fiscal y sus accesorios y en general cumplir con cualquier obligación de dar, hacer o no hacer que le imponga la ley fiscal y comprende no solamente al deudor principal sino también al obligado solidario.

⁶⁶ Cfr. ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto. *op. cit.*, pág. 61.

Para Ortega Carreón, el sujeto pasivo es quien debe coadyuvar o contribuir a los gastos públicos del Estado y su aspecto de pasividad deriva de su calidad de deudor de una obligación tributaria.⁶⁷

En cambio, para Uresti Robledo el sujeto pasivo o deudor generalmente es *“la persona física o moral que realice las situaciones jurídicas o de hecho que la ley señala como gravadas”*.⁶⁸

Al respecto, aunque la Constitución Política Federal establece en su artículo 31 fracción IV que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, ello no significa, de ninguna manera, que los extranjeros estén exceptuados de dicha obligación o que no puedan ser sujetos pasivos de las contribuciones, ya que tanto mexicanos como extranjeros tienen la obligación de contribuir al gasto público, siempre que se encuentren ubicados en los supuestos jurídicos previstos por las leyes fiscales.

En el caso del impuesto sobre tenencia establecido por el Código Fiscal del Distrito Federal, los sujetos pasivos, según el artículo 160, son todas aquellas personas físicas y morales tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere el propio Código *“siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial”*.

Además se establece que para los efectos de este impuesto se considera que el propietario es el tenedor o usuario del vehículo y por ende el sujeto pasivo obligado al pago del impuesto.

⁶⁷ Cfr. *Ibidem*, pág. 62.

⁶⁸ URESTI ROBLEDO, Ignacio. *op. cit.*, pág. 79

No obstante, el segundo párrafo del artículo 161 Bis, que hace referencia a los lugares donde debe efectuarse el pago del impuesto, es decir, a un elemento de la contribución totalmente ajeno al sujeto pasivo, introduce una indudable contradicción al establecer que: *“Los vehículos que transiten con placas de transporte público federal, cuyo domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentre en el Distrito Federal, realizarán el pago del impuesto en cualquiera de los lugares a que hace referencia el párrafo anterior”*.

En efecto, existe una incompatibilidad entre lo que establece el artículo 160 y el 161 Bis párrafo segundo del Código Fiscal, ya que de conformidad con el primer artículo, los sujetos pasivos del impuesto sobre tenencia son las personas físicas o morales tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere el propio Código, *siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos*, mientras que el segundo artículo que refiere al lugar en donde deberá efectuarse el pago del impuesto incluye a los tenedores o usuarios de vehículos que transiten con placas de transporte público federal, a quienes evidentemente el Distrito Federal no les expide las placas de circulación ya que la autoridad competente para ello es la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, que es un órgano dependiente del Poder Ejecutivo Federal.

En este sentido, existe una primera problemática para dilucidar si los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal son o no son sujetos pasivos del citado impuesto, lo que de hecho constituye uno de los puntos torales del presente trabajo de investigación y cuyo análisis se reservará para el último capítulo.

Finalmente, se establecen como responsables solidarios del pago del impuesto sobre tenencia a las siguientes personas:

- Quienes, por cualquier título, adquieran la propiedad, tenencia o uso del vehículo, hasta por el monto del impuesto que, en su caso, existiera.
- Quienes reciban en consignación o comisión, para su enajenación, los vehículos a que se refiere el propio Código, hasta por los montos que se hubieran dejado de pagar.
- Los servidores públicos que, en ejercicio de sus funciones, autoricen altas, bajas o cambios de propietario sin cerciorarse del pago del impuesto, relativo a los últimos cinco años o los ejercicios que tenga obligación de pagar.

4.1.2. Hecho imponible

El hecho imponible, para Ortega Carreón es *“la serie de presupuestos de hecho o hipótesis, a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal”*.⁶⁹

Para Sainz de Bujanda, el presupuesto de hecho comprende *“todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico”* y significa *“el hecho hipotéticamente previsto por la norma que genera, al realizarse, la obligación tributaria”*.⁷⁰

Cabe destacar aquí la diferencia que existe entre el hecho imponible y el hecho generador, ya que ambos suelen confundirse con frecuencia.

El hecho imponible únicamente posee una existencia ideal o hipotética mientras que el hecho generador posee una existencia material, que se realiza en la vida real y es precisamente la que genera el crédito fiscal.

⁶⁹ ORTEGA CARREÓN, *op. cit.*, pág. 67.

⁷⁰ SAÍNZ DE BUJANA, Fernando. “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XV, número 60, citado por Rodríguez Lobato Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, Editorial Porrúa, México, 2001, pág. 115.

Algunos hechos imponibles que contempla nuestra legislación fiscal son la percepción de una renta, el paso de una mercancía, la posesión de un inmueble o bien la posesión o uso de un bien mueble, como es el caso del impuesto sobre tenencia, entre muchos otros.

Ciertamente, en el caso del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos establecido en el Código Fiscal del Distrito Federal, el hecho imponible lo constituye la tenencia o uso de los vehículos que se refieren en el propio Decreto.

Por otro lado, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define tenencia como *“la ocupación y posesión actual y corporal de algo”*, mientras que el uso lo define como *“acción y efecto de usar”*, y usar lo conceptualiza como *“hacer servir una cosa para algo”* o bien *“disfrutar algo”*.⁷¹

En este contexto, si bien es cierto que para los efectos de este impuesto se considera que el propietario es el tenedor o usuario del vehículo, no menos cierto es que el objeto del impuesto no es la propiedad del vehículo, sino simple y sencillamente su uso o tenencia.

4.1.3. Base

La base, en términos generales, es la cuantía sobre la cual se determina un impuesto.

En el caso del impuesto a la tenencia vehicular que establece el Código Fiscal del Distrito Federal, para determinar la base del impuesto es importante distinguir primeramente si se trata de un vehículo nuevo o de un vehículo usado.

⁷¹ Véase <http://www.rae.es>

Por vehículo nuevo debemos entender el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor o comerciante o bien el importado definitivamente al país que corresponda al año modelo posterior al de aplicación del impuesto, al año modelo en que se efectuó la importación o a los nueve años modelos inmediatos anteriores al año de la importación definitiva.

La base del impuesto sobre tenencia de vehículos nuevos es el valor total del vehículo.

Por valor total del vehículo debemos entender el precio de enajenación al consumidor por parte del fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado, importador o empresa comercial con registro ante la Secretaría de Economía, incluyendo el equipo que provenga de fábrica o el que el enajenante le adicione a solicitud del consumidor, incluyendo las contribuciones que se deban pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.

Además, en el valor total del vehículo no se incluye los intereses derivados de créditos otorgados para la adquisición del mismo ni, en su caso, el costo del blindaje, a menos que se trate de camiones.

Finalmente, tratándose de vehículos usados la base no la constituye el valor total del vehículo, como en el caso de los vehículos nuevos, sino simplemente el importe del impuesto causado en el ejercicio fiscal inmediato anterior, al cual se le aplicará el factor de depreciación que establece el propio Código a efecto de obtener el importe total del impuesto a pagar en el ejercicio fiscal correspondiente.

4.1.4. Tasa o tarifa

La tasa es el porcentaje o valor que se aplica sobre la base gravable para determinar un impuesto, mientras que la tarifa, según Flores Zavala es “*la lista de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría*”.⁷²

Existen tasas porcentuales y otras progresivas. Las primeras, establecen un porcentaje que debe pagarse de acuerdo al ingreso, rendimiento, utilidad o patrimonio del contribuyente, mientras que las segundas establecen no solamente un porcentaje, sino varios, los cuales van aumentando en función al ingreso de contribuyente, de tal manera que la tasa del impuesto es menor al aplicarse a un contribuyente de ingresos inferiores a cierto límite y la tasa del impuesto es mayor cuando el contribuyente tenga ingresos superiores al mismo límite.⁷³

Algunas tarifas progresivas, según Uresti Robledo, resultan inconstitucionales al establecer un reducido número de renglones, como ocurrió con la hoy abrogada Ley del Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos, de rango federal, que en su artículo 5° únicamente contemplaba para el valor de los automóviles cuatro cuotas porcentuales. Asimismo, este tipo de tarifas pueden resultar inconstitucionales cuando existen diferencias mínimas entre un renglón y otro que generan tratamientos distintos a situaciones similares.

En el caso del impuesto sobre tenencia de vehículos nuevos debemos distinguir si se trata:

⁷² FLORES ZAVALA, Ernesto. *op. cit.* pág. 156

⁷³ Cfr. URESTI ROBLED, Ignacio. *op.cit.*, pág. 87

- a) De automóviles destinados al transporte de hasta quince pasajeros, en cuyo caso deberá aplicarse la tarifa que establece el artículo 161 bis 5 fracción I del Código Fiscal del Distrito Federal.
- b) De automóviles nuevos destinados al transporte de más de quince pasajeros o efectos cuyo peso bruto vehicular sea menor a 15 toneladas y para automóviles nuevos que cuenten con placas de servicio público de transporte de pasajeros y los denominados "taxis", en cuyo caso deberá aplicarse la tarifa que establece la fracción II del artículo 161 bis 5 del mencionado Código.
- c) De aeronaves, embarcaciones, veleros, esquís acuáticos, motocicletas acuáticas, tablas de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas, en cuyo caso deberán aplicarse las reglas que establecen los artículos 161 bis 6 al 161 bis 10 del Código Fiscal del Distrito Federal.

Al respecto es importante señalar que, para el caso de los vehículos destinados al transporte público de pasajeros, el artículo 161 Bis 5 no refiere si se trata de servicio público local de pasajeros o servicio público federal, pues en principio los únicos sujetos obligados al pago del impuesto sobre tenencia son los tenedores o usuarios de vehículos que circulen con placas de transporte público local, a pesar de la franca contradicción que introduce el párrafo segundo del artículo 161 bis del referido Código.

Además, se establece que para los efectos de ese artículo se entiende por vehículos destinados al transporte de más de 15 pasajeros o para el transporte de efectos, los camiones, vehículos pick up de carga, sin importar el peso bruto vehicular, tractores no agrícolas tipo quinta rueda, así como minibuses, microbuses y autobuses integrales, cualquiera que sea su tipo y peso bruto vehicular.

Ahora bien, en el caso del impuesto sobre tenencia de vehículos usados, debemos distinguir si se trata:

- a)** De automóviles destinados al transporte de más de 15 pasajeros o efectos cuyo peso bruto vehicular sea menor a 15 toneladas, automóviles que cuenten con placas de servicio público de transporte de pasajeros, excepto los destinados al transporte de hasta 15 pasajeros, taxis y aeronaves, en cuyo caso se aplicará al importe del impuesto causado en el ejercicio anterior el factor de depreciación que establece el artículo 161 bis 12 del Código Fiscal del Distrito Federal.
- b)** De automóviles de fabricación nacional o importados destinados al transporte de hasta 15 pasajeros, en cuyo caso deberá multiplicarse el valor total del automóvil por el factor de depreciación que corresponda al año modelo del vehículo de acuerdo con el artículo 161 bis 13 del Código Fiscal del Distrito Federal. El resultado obtenido deberá actualizarse en términos de lo que establece el artículo 161 bis 1 y aplicársele la tarifa que indica el artículo 161 bis 5 fracción I.
- c)** De embarcaciones, veleros, esquís acuáticos motorizados, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor en cuyo caso deberá multiplicarse el valor total del vehículo por el factor de depreciación que corresponda al año modelo de acuerdo con el artículo 161 bis 14 del Código Fiscal del Distrito Federal. El resultado obtenido deberá actualizarse en términos de lo que establece el artículo 161 bis 1 y aplicársele la tasa que indica el artículo 161 bis 8.
- d)** De motocicletas de fabricación nacional o importada, en cuyo caso deberá multiplicarse el valor total del vehículo por el factor de depreciación que corresponda al año modelo de acuerdo con el artículo 161 bis 15 del Código Fiscal del Distrito Federal. Al resultado obtenido deberá aplicarse la tarifa que indica el artículo 161 bis 9.

4.1.5. Época de pago

De conformidad con lo que establecen los artículos 160 y 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal el impuesto deberá cubrirse dentro de los primeros 3 meses del ejercicio fiscal o, en su caso, previamente a la autorización de registro, alta del vehículo o la expedición del permiso provisional para circulación en traslado.

4.2. Exenciones

Gregorio Rodríguez Mejía define la exención como *"el hecho de que el gobierno o la ley excluyan de la obligación de pago a los sujetos pasivos del impuesto"*.⁷⁴

Gramaticalmente, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española la define como *"una ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo"*⁷⁵

En el caso del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos que establece el Código Fiscal del Distrito Federal, el artículo 161 bis 3 contempla las siguientes exenciones:

- Los vehículos eléctricos utilizados para el transporte público de personas.
- Los vehículos importados temporalmente en los términos de la legislación aduanera.
- Los vehículos propiedad de la Federación, estados, municipios y Distrito Federal que sean utilizados para la prestación de los servicios públicos de rescate, patrullas, transportes de limpia, pipas de agua, servicios

⁷⁴ RODRIGUEZ MEJÍA, Gregorio. "Las exenciones de impuestos", primera edición, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, número 94, enero-abril 1999, Nueva Serie Año XXXI, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, pág. 121.

⁷⁵ Véase <http://www.rae.es>

funerarios y las ambulancias dependientes de cualquiera de esas entidades o de instituciones de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia y los destinados a los cuerpos de bomberos.

- Los vehículos que tengan para su venta los fabricantes, las plantas ensambladoras, sus distribuidores y los comerciantes en el ramo de vehículos, siempre que carezcan de placas de circulación.
- Las embarcaciones dedicadas al transporte mercante o a la pesca comercial.
- Los automóviles al servicio de misiones diplomáticas y consulares de carrera extranjeras y de sus agentes diplomáticos y consulares de carrera, excluyendo los cónsules generales honorarios, y vicecónsules honorarios, siempre que sea exclusivamente para uso oficial y exista reciprocidad.
- Las aeronaves monomotoras de una plaza, fabricadas o adaptadas para fumigar, rociar o esparcir líquidos o sólidos, con tolva de carga.
- Las aeronaves con capacidad de más de 20 pasajeros, destinadas al aerotransporte al público en general.

No obstante, el Código Fiscal establece que cuando por cualquier motivo un vehículo deje de estar comprendido en los supuestos anteriores, el tenedor o usuario del mismo deberá pagar el impuesto correspondiente dentro de los 15 días siguientes a aquél en que tenga lugar el hecho de que se trate.

Como podemos observar, el actual Código Fiscal del Distrito Federal, no exceptúa de la obligación de pago del impuesto a los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público, como si lo hacía el texto original de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos de 1980, exención que se encontró vigente hasta el año 2002 en que se derogó el artículo 8 fracción III que contenía dicha exención.

No obstante, cabe aclarar de una vez, que una cosa es que la ley exceptúe de la obligación de pago del impuesto a determinadas personas y otra muy distinta es que ni siquiera las contemple como sujetos pasivos u obligados al pago del impuesto, como podría acontecer en el caso de los vehículos que circulan con placas de transporte público federal, según se analizará en el Capítulo correspondiente.

4.3. Subsidios

Desde un punto de vista doctrinario, el subsidio consiste en un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares con fines de fomento durante periodos determinados para estimular artificialmente el consumo o la producción de un bien o servicio.

Estos subsidios se pueden otorgar mediante la asignación directa de recursos o a través de estímulos fiscales.

El subsidio fiscal es, en realidad, una medida desgravatoria o exoneradora de carácter parcial, distinta a los supuestos de no sujeción, en tanto que para que exista el subsidio se requiere que exista previamente el hecho imponible, mientras que en los supuestos de no sujeción ni siquiera se configura el hecho imponible, según se observa en la tesis transcrita a continuación:

SUBSIDIO TRIBUTARIO. SU DIFERENCIA CON LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN. En materia impositiva el subsidio tiene la naturaleza jurídica de una medida desgravatoria o exoneradora de carácter parcial, que se distingue de los supuestos de no sujeción, dado que en éstos no se configura el hecho imponible del tributo ni surge consecuencia alguna, ya que la norma que los contiene es de carácter didáctico, pues sólo aclara que determinados hechos nunca han formado parte del presupuesto legal, de carácter fáctico, que explica y justifica el nacimiento de la obligación tributaria (hecho imponible), esto es, el legislador tributario únicamente esclarece cuáles son las personas que no se encuentran sujetas al gravamen mediante un pronunciamiento negativo. En cambio, el

subsidio fiscal no puede existir sin hecho imponible previo, tan es así que impacta en la tasa, tarifa o cuota aplicable a la base gravable, ya que constituye un estímulo económico que el legislador tributario concede de manera indirecta, mediante el sacrificio del cobro parcial o porcentual del gravamen relativo, no cobrando la cuota tributaria en su integridad, a efecto de proteger actividades que se consideran prioritarias para el desarrollo del país o incentivar el consumo o racionalización de un servicio público, máxime que en este caso los beneficiarios se encuentran obligados a cumplir los deberes formales respectivos al encontrarse sujetos al pago de la contribución. [TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXII, Diciembre de 2010; Pág. 1829

En relación con el impuesto a la tenencia vehicular, el artículo vigésimo cuarto transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal del Distrito Federal publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 30 de diciembre de 2011, estableció que a más tardar el 13 de enero de 2012 el Jefe de Gobierno debía emitir un acuerdo de carácter general por el que se otorgara un subsidio al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

Así, el 10 de enero de 2012 se publicó en la Gaceta Oficial del Distrito Federal un Acuerdo de carácter general por virtud del cual el entonces Jefe de Gobierno del Distrito Federal, Marcelo Ebrard, otorgó un subsidio fiscal del 100% en el pago del impuesto a aquellas personas físicas y morales, sin fines de lucro, tenedoras o usuarias de vehículos, cuyo valor incluyendo el impuesto al valor agregado una vez aplicado el factor de depreciación fuera de hasta \$350,000.00.

Posteriormente, el 10 de enero de 2013 el actual Jefe de Gobierno del Distrito Federal, Miguel Ángel Mancera, emitió un Acuerdo en el mismo sentido para el ejercicio fiscal 2013, con la única diferencia de que ese año el subsidio únicamente se aplicó a aquellos contribuyentes cuyos vehículos no excedieran de \$250,000.000 una vez aplicado el factor de depreciación.

Además, en la exposición de motivos del Acuerdo en cuestión se estableció que dicho subsidio se otorgaba con la finalidad de apoyar la economía de las familias y

atendiendo a la política social y progresista que caracterizaba al gobierno de la Ciudad.⁷⁶

Ahora bien, para el actual ejercicio fiscal se publicó en la Gaceta Oficial del Distrito Federal, el 15 de enero de 2014, un Acuerdo en el mismo sentido que los anteriores, a través del cual se otorga un subsidio fiscal del 100% en el pago del impuesto a aquellas personas físicas y morales, sin fines de lucro, tenedoras o usuarias de vehículos, cuyo valor incluyendo el impuesto al valor agregado una vez aplicado el factor de depreciación sea de hasta \$250,000.00.

Por otro lado se establecen como requisitos para la obtención del subsidio los siguientes:

- a)** Ser personas físicas o morales sin fines de lucro.
- b)** Que el valor del vehículo incluyendo el impuesto al valor agregado una vez aplicado el factor de depreciación sea de hasta \$250,000.00
- c)** Estar al corriente en el pago del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
- d)** Cubrir los derechos de refrendo por la vigencia anual de placas de matrícula correspondientes.
- e)** Cubrir los derechos de control vehicular, que incluye el correspondiente a la renovación o reposición de tarjeta de circulación.

Además se establece que dicho subsidio aplicará del 1° de enero al 1° de abril de 2014, salvo por lo que respecta a los vehículos nuevos que sean adquiridos durante el ejercicio fiscal 2014, en cuyo caso se deberán cubrir los derechos por el trámite de alta, que incluye la expedición inicial de placas, tarjeta de circulación y calcomanía

⁷⁶ Exposición de motivos del Acuerdo de Carácter General por el que se otorga un subsidio fiscal para el pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 10 de enero de 2013.

en un plazo no mayor a quince días hábiles, contados a partir de la fecha en que se dé el hecho generador para tener derecho al subsidio.

CAPITULO V

“INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS QUE CIRCULAN CON PLACAS DE TRANSPORTE PÚBLICO FEDERAL ESTABLECIDO POR EL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL”

5.1. Violación al principio de seguridad jurídica y legalidad tributaria en la definición del sujeto pasivo del impuesto.

El 30 de diciembre de 2011, un día antes de que entrara en vigor el Decreto que abrogó la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, de rango federal, se publicó en la Gaceta Oficial del Distrito Federal un Decreto a través del cual se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones del Código Fiscal del Distrito Federal, entre las cuales destacan las reformas relacionadas con el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.⁷⁷

De la exposición de motivos de la iniciativa enviada por el entonces Jefe de Gobierno del Distrito Federal, Marcelo Ebrard, a la Asamblea Legislativa, sobresale lo siguiente:

El Gobierno de la Ciudad, continuando con la política de apoyo a las familias capitalinas, no crea nuevos gravámenes, sin embargo, a fin de fortalecer la Hacienda Pública Local, acorde a la Iniciativa del Ejecutivo Federal presentada el pasado 20 de junio de 2007, resulta patente la necesidad de reformar los artículos 160 y 161 Bis del ordenamiento tributario local que contiene el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos (...) Así, el titular del Ejecutivo Federal, en aras de fortalecer el federalismo fiscal, el pasado 20 de junio de 2007 presentó ante el Congreso de la Unión la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, con el propósito de ampliar la potestad tributaria de las entidades federativas, señalando que las entidades administran en su totalidad el impuesto sobre tenencia o uso de

⁷⁷ Véase el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal del Distrito Federal publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 30 de diciembre de 2011.

vehículos y participando del 100% de la recaudación (...) En dicho Decreto se determinó la abrogación de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, siendo esta efectiva a partir del 1 de enero de 2012. Derivado de lo anterior, 19 estados han establecido un impuesto con características similares con el impuesto federal, siendo estas Aguascalientes, Guerrero, Campeche, Chiapas, Colima, Nayarit, Querétaro, Yucatán, Baja California, Durango, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Sinaloa, Tabasco, Tlaxcala, Baja California Sur, Michoacán y Veracruz. Cabe resaltar que las entidades en comento guardan afinidad en lo que se refiere a los vehículos que son materia del impuesto, como en lo relativo al objeto, sujeto, tarifas y exenciones; con algunas diferencias en cuanto a época de pago, procedimientos de actualización de cantidades y pago del impuesto de vehículos que sufren algún siniestro por pérdida total. Por su parte, el Distrito Federal, instrumentará el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, garantizando los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad en el cobro del citado impuesto. Además se estima que esta propuesta, se realiza con el debido seguimiento a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público que dispone el texto constitucional, ello se afirma por mantener amplia similitud en lo que se refiere al objeto, sujeto, base y tasa con el impuesto previsto a nivel federal y que el Poder Judicial ha estudiado ampliamente resolviendo que gravar la tenencia o uso de vehículos es apegado a derecho y no vulnera garantía alguna del gobernado.⁷⁸

Como se desprende de la exposición de motivos en comento, el 100% de la recaudación del impuesto a la tenencia vehicular establecido por la hoy abrogada Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, de rango federal, correspondía a las entidades federativas, en virtud de los convenios de coordinación fiscal, por lo que dichas entidades tenían ante sí la posibilidad de conservar el impuesto, ahora como un impuesto local o bien eliminarlo definitivamente.⁷⁹

En el caso del Distrito Federal, a pesar de las diversas manifestaciones de nuestros gobernantes en el sentido de que no se crearían nuevos impuestos ni se incrementarían los ya existentes⁸⁰, se amplió de manera significativa la base de

⁷⁸ Exposición de motivos del Decreto por el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal del Distrito Federal.

⁷⁹ Tal es el caso de Chiapas, Chihuahua, Guanajuato, Jalisco y Morelos que eliminaron definitivamente el impuesto a la tenencia vehicular.

⁸⁰ El 2 de diciembre de 2011, el Titular de la Secretaría de Finanzas refirió ante el Pleno de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal que aunque 2012 sería un año particularmente difícil para la Ciudad de México en materia económica, dicha entidad federativa no crearía nuevos impuestos ni incrementaría los ya existentes. Véase el Diario de los Debates de la Asamblea Legislativa del Distrito

contribuyentes de este impuesto, al incluir a todos aquellos tenedores o usuarios de vehículos que por su año modelo anteriormente no se encontraban gravados por este Código, sino únicamente por la ley federal ahora abrogada, además de que se modificó en general la regulación de este tributo retomando muchas características del impuesto de rango federal.

Así, el artículo 160 del Código Fiscal vigente establece la obligación de pago de este impuesto para todas las personas físicas y morales, tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere el propio ordenamiento, siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial. Lo anterior, en los términos siguientes:

Artículo 160: Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales, tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere el mismo, **siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial.**

(...)

No obstante, el artículo 161 Bis que hace referencia a los lugares donde debe efectuarse el pago del impuesto señala lo siguiente:

Artículo 161 Bis: El impuesto se pagará en las oficinas recaudadoras o en las auxiliares autorizadas para tal efecto por la Secretaría, previamente a la autorización de registro, alta del vehículo o se expida el permiso provisional para circulación en traslado de dicho vehículo.

Los vehículos que circulen con placas de transporte público federal, cuyo domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentre en el Distrito Federal, realizarán el pago del impuesto en cualquiera de los lugares a que hace referencia el párrafo anterior.

Federal del 2 de diciembre de 2011, visible en la página electrónica <http://www.aldf.gob.mx/archivo-b15854b296f8b41aad3e6e9c313bd1b3.pdf>.

En otras palabras, existe una evidente contradicción entre lo que establece el artículo 160 y el 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal, toda vez que mientras en el primer artículo se establecen como sujetos pasivos del impuesto a los tenedores o usuarios de los vehículos a que se refiere el propio Código *“siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial”* en el segundo artículo que hace referencia a los lugares de pago se incluye también a los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, a quienes indiscutiblemente el Distrito Federal no les expide las placas de circulación, toda vez que la autoridad competente para tales efectos es la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, a través de la Dirección General de Autotransporte Federal, que es un órgano dependiente del Poder Ejecutivo Federal.⁸¹

Por lo anterior, surge una problemática para determinar primero si los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, que tengan su domicilio fiscal en el Distrito Federal, se encuentran realmente obligados a pagar el impuesto sobre tenencia que establece el Código Fiscal a pesar de que el Distrito Federal no expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial y posteriormente un segundo problema que consiste en determinar si, en caso de que así sea, dicho gravamen resulta constitucional o inconstitucional atento al régimen de distribución de competencias tributarias que establece nuestra Constitución.

⁸¹ Al respecto el artículo 22, fracción XLIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes establece que corresponde a la Dirección General de Autotransporte Federal tramitar y expedir las placas metálicas y calcomanías de identificación vehicular, así como tarjetas de circulación de los vehículos que circulen por las carreteras y puentes de jurisdicción federal, destinados al servicio de autotransporte federal y servicios auxiliares.

Lo anterior resulta de fundamental importancia si consideramos que antes de analizar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un gravamen debemos cerciorarnos primero de su real existencia, lo que incluso constituye un principio de orden lógico que en un juicio de amparo se podría traducir en el acreditamiento del interés jurídico y por ende de la procedencia misma del juicio.

Dicho de otro modo, el tenedor o usuario de un vehículo que cuente con placas de transporte público federal que intentara ampararse contra el citado impuesto, tendría que acreditar primero que el ordenamiento jurídico en cuestión realmente le causa una afectación a su esfera jurídica, para lo cual sería indispensable entonces que de dicho ordenamiento jurídico se desprendiera la obligación a su cargo de cubrir el impuesto, de otra manera no existiría afectación alguna a su esfera jurídica y por lo tanto el juicio resultaría improcedente.

En este orden de ideas conviene hacer las siguientes consideraciones:

- I) La intención del legislador en el artículo 160 del Código Fiscal del Distrito Federal pareciera ser la de establecer simplemente quiénes son los sujetos pasivos del impuesto, lo cual se deduce de la simple lectura de este precepto que comienza diciendo que: *“Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales, tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere el mismo, siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial”*. Posteriormente, en este mismo artículo se indica quiénes son los responsables solidarios, que como vimos en el Capítulo anterior de este trabajo, también son sujetos pasivos de las contribuciones, lo que nos permite concluir que la intención del legislador en este artículo era simplemente la de establecer quienes son los sujetos pasivos u obligados al pago del impuesto sobre tenencia.

- II)** Por lo que respecta a la intención de nuestro legislador en el artículo 161 Bis pareciera ser simplemente la de establecer el lugar donde los contribuyentes deben realizar el pago del impuesto, que es otro de los elementos esenciales de las contribuciones que debe estar expresamente previsto en la ley. Esta intención de nuestro legislador también se corrobora de la simple lectura del precepto en comento que establece que *“El impuesto se pagará en las oficinas recaudadoras o en las auxiliares autorizadas para tal efecto por la Secretaría, previamente a la autorización del registro, alta del vehículo o se expida el permiso provisional para circulación en traslado, de dicho vehículo”*.

Posteriormente, el segundo párrafo de este artículo continúa diciendo que *“Los vehículos que circulen con placas de transporte público federal, cuyo domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentre en el Distrito Federal, realizarán el pago del impuesto en cualquiera de los lugares a que hace referencia el párrafo anterior”*. En este segundo párrafo se sigue observando la intención principal de nuestro legislador de establecer el lugar donde los contribuyentes deben efectuarse el pago del impuesto, con la salvedad de que el legislador introdujo aquí, tal vez de manera inconsciente o involuntaria, a un nuevo sujeto pasivo del impuesto que no se encontraba contemplado en el enunciado general del artículo 160 y que incluso se opone con aquél, que son precisamente los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, a quienes el Distrito Federal lógicamente no les expide las placas de circulación.

- III)** Por otra parte, el artículo 161 bis que en la parte que nos interesa establece el lugar donde efectuarán el pago del impuesto los tenedores o

usuarios de los vehículos que circulan con placas de transporte público federal, podría ser una reminiscencia de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, de rango federal, que contenía una disposición similar.

Ciertamente, esta ley establecía, en su parte conducente, que aquellos vehículos que circularan con placas de transporte público federal, pagarían el impuesto sobre tenencia en las oficinas correspondientes al domicilio fiscal que el contribuyente tuviera registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Además, el propio Secretario de Finanzas del Distrito Federal refirió ante el Pleno de la Asamblea Legislativa que *“la propuesta presentada respecto al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos...conserva amplia similitud en lo que se refiere al objeto, sujeto, base y tasa con el impuesto previsto a nivel Federal...”*⁸², y por otro lado ni en la exposición de motivos de esta Iniciativa ni en la discusión sostenida en la Asamblea Legislativa del Distrito Federal respecto de la misma, existe mención alguna en relación con la intención de nuestros legisladores de gravar el uso o tenencia de los vehículos destinados al servicio de transporte público federal.

Todo lo anterior nos permite concluir que muy probablemente existió un grave descuido por parte de nuestros legisladores quienes prácticamente reprodujeron el contenido de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, de rango federal, en el Código Fiscal del Distrito Federal, haciendo solo unas cuantas modificaciones de orden lógico, sin percatarse primero de la validez o invalidez de conservar este precepto en un ordenamiento de carácter local y sin ni siquiera estar

⁸² Al respecto véase el Diario de los Debates de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal del 2 de diciembre de 2011, visible en la página electrónica <http://www.aldf.gob.mx/archivo-b15854b296f8b41aad3e6e9c313bd1b3.pdf>, consultado el 29 de junio de 2013.

conscientes de la grave imprecisión en la que estaban incurriendo en relación con la determinación de los sujetos pasivos del impuesto.

A pesar de ello, este aparente descuido por parte de nuestros legisladores bien puede ser utilizado, e incluso ha sido utilizado ya, por las autoridades fiscales del Distrito Federal con un verdadero afán recaudatorio en perjuicio de los contribuyentes dedicados a este sector tan importante de la economía y el desarrollo nacional y sobre todo del público usuario que finalmente es el que resiente las consecuencias del eventual aumento en las tarifas.

Esto se debe a que el solo hecho de que los artículos 160 y 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal incurran en una contradicción lógica evidente (que no es otra cosa que lo que en Derecho se conoce como una antinomia según veremos a continuación) no es un argumento suficiente para desechar o descartar en automático la obligación de los tenedores o usuarios de los vehículos que circulan con placas de transporte público federal de cubrir este impuesto, al menos en tanto la invalidez de esta última norma no sea declarada por un órgano jurisdiccional.

En este sentido, a fin de demostrar la antinomia existente entre las dos normas en comento, conviene recordar primero el concepto de antinomia de uno de los juristas más prestigiados de nuestro país: Eduardo García Maynez, quien la define como *“la presencia de dos normas de derecho de un mismo sistema que se oponen contradictoriamente entre sí cuando, teniendo ámbitos iguales de validez material, espacial, temporal y personal una permite y la otra prohíbe a un mismo sujeto la misma conducta”*.⁸³

⁸³ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción a la Lógica Jurídica, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1951, pág. 168.

Ricardo Guastini, por su parte, comenta que en un sistema jurídico existe antinomia cada vez que un determinado comportamiento está deónticamente calificado en dos modos incompatibles por dos diversas normas pertenecientes al sistema o bien un determinado supuesto de hecho tenga previstas dos consecuencias jurídicas incompatibles por dos normas diversas pertenecientes al sistema. En otras palabras, comenta este autor, que *“el sistema jurídico presenta una antinomia cada vez que un caso en concreto es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas presentes en el sistema”*.⁸⁴

Por otro lado, el jurista peruano Jaime Lara califica la antinomia como *“aquella situación de incompatibilidad por la cual dos normas se excluyen mutuamente... de manera tal que la aplicación de una de las normas conflictivas niega la aplicación de la otra y viceversa, o lo que es lo mismo, ambas normas no pueden aplicarse a la vez o simultáneamente dada la incompatibilidad existente entre las consecuencias jurídicas de las mismas...”*⁸⁵.

En primer lugar debemos decir que en el caso del impuesto a la tenencia vehicular, los artículos 160 y 161 bis del Código Fiscal del Distrito Federal pertenecen al mismo sistema jurídico y además tienen idénticos ámbitos de validez material, espacial, temporal y personal ya que ambos artículos rigen en materia fiscal, en la misma entidad federativa (Distrito Federal) los dos se encuentran vigentes y también pueden aplicarse a las partes en un juicio.

⁸⁴ GUASTINI, Ricardo. Antinomias y Lagunas, traducido por Miguel Carbonell, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, Editorial Themis, S.A. de C.V., número 29, 1999, pág. 437, visible en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/29/pr/pr0.pdf>

⁸⁵ LARA MARQUEZ, Jaime, Las antinomias en el Derecho: El caso de las leyes 29214 y 29215, Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario, Editorial Instituto Peruano del Derecho Tributario, número 48, febrero de 2009, tercera época, visible en la página electrónica http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev48_JLM.pdf, consultada el 30 de junio de 2013.

Por otro lado, la incompatibilidad entre ambas normas queda absolutamente acreditada por el solo hecho de que mientras un precepto condiciona el nacimiento de la obligación tributaria a que los vehículos sobre los que recaiga el tributo cuenten con placas expedidas por el Distrito Federal (artículo 160) el otro artículo implícitamente reconoce la posibilidad de que nazca la obligación fiscal aun cuando los vehículos sobre los que recaiga el tributo no cuenten con placas expedidas por el Distrito Federal (artículo 161 Bis).

Dicho de otra manera, mientras el artículo 160 prohíbe que se cobre el impuesto a la tenencia vehicular respecto de aquellos vehículos a los que el Distrito Federal no les expida las placas de circulación en su jurisdicción territorial, el artículo 161 bis permite la misma conducta al reconocer implícitamente que se puede cobrar dicho impuesto a los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, a quienes lógicamente el Distrito Federal no les expide las placas de circulación en su jurisdicción territorial, según se observa a continuación:

<p>Art. 160. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales, tenedoras o usuarias de los vehículos, a que se refiere el mismo, <u>siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial.</u> (...)</p>	<p>Este artículo, interpretado a <i>contrario sensu</i>, prohíbe que se cobre el impuesto respecto de aquellos vehículos a los que el Distrito Federal no les expida las placas de circulación.</p>
<p>Art. 161 Bis. El impuesto se pagará en las oficinas recaudadoras o en las auxiliares autorizadas para tal efecto por la Secretaría, previamente a la autorización del registro, alta del vehículo o se expida el permiso provisional para circulación en traslado, de dicho vehículo.</p> <p><u>Los vehículos que circulan con placas de transporte público federal,</u> cuyo domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentre en el Distrito Federal <u>realizarán el pago del impuesto en cualquiera de los lugares a que hace referencia el párrafo anterior.</u></p>	<p>Este artículo permite que se cobre el impuesto respecto de aquellos vehículos que circulan con placas de transporte público federal, a quienes el Distrito Federal lógicamente no les expide las placas de circulación.</p>

En consecuencia, la contradicción lógica que existe entre los artículos 160 y 161 bis del Código Fiscal del Distrito Federal encaja perfectamente en el concepto de una antinomia, la cual incluso se corrobora por el uso que el legislador hizo en el primer artículo del vocablo “siempre que”, el cual tiene como propósito fundamental condicionar el nacimiento de la obligación tributaria a que los vehículos sobre los que recaiga el gravamen cuenten con placas expedidas por el Distrito Federal, lo que a *a contrario sensu* implica que la obligación tributaria ni siquiera nacerá cuando los vehículos sobre los que recaiga el tributo no cuenten con placas expedidas por el Distrito Federal, tal como sucede con los vehículos que circulan con placas de transporte público federal.

Aunado a lo anterior, el segundo párrafo del artículo 161 Bis no indica en ninguna parte ser una excepción de la regla general que establece el artículo 160, por lo que nos encontramos ante la presencia de una verdadera antinomia que debe ser resuelta por el órgano jurisdiccional competente y preferentemente eliminada de nuestro sistema jurídico a fin de salvaguardar el principio de certeza jurídica que consagra la Constitución en favor de los gobernados.

Al respecto, la doctrina y la jurisprudencia en nuestro país reconocen diferentes criterios para resolver estos conflictos de leyes, como son: a) El criterio de jerarquía ("*lex superior derogat legem inferiorem*") b) El criterio de cronología ("*lex posterior derogat priorem*") y c) El criterio de especialidad ("*lex specialis derogat generalemi*").⁸⁶

⁸⁶ El criterio de jerarquía consiste en preferir la norma superior respecto de la norma inferior de un sistema jurídico, el criterio de cronología en preferir la aplicación de la norma posterior en el tiempo con respecto a la norma anterior y el criterio de especialidad en preferir la norma especial con respecto a la norma general. En este caso, para que exista una verdadera antinomia, la norma especial no puede señalar expresamente ser una excepción de la norma general, ya que si el carácter de excepcional de la norma especial estuviera establecido expresamente, dicha antinomia no existiría.

En el caso del impuesto a la tenencia vehicular que establece el Código Fiscal del Distrito Federal, los dos primeros criterios no resultan útiles para resolver el conflicto toda vez que ambas normas tienen la misma jerarquía en el sistema legal, forman parte del mismo ordenamiento e incluso fueron emitidas en el mismo momento, es decir mediante Decreto publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el día 30 de diciembre de 2011.

Por lo que respecta al criterio de especialidad, posiblemente podría argumentarse que el segundo párrafo del artículo 161 Bis que establece los lugares donde efectuarán el pago del impuesto los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, debe prevalecer sobre la norma general prevista por el artículo 160, toda vez que contiene la norma de excepción de aquella, sin embargo dicha interpretación no sería del todo convincente tomando en consideración la expresión tan tajante que utilizó nuestro legislador en el artículo 160 en el sentido de señalar como sujetos pasivos del impuesto a los tenedores o usuarios de los vehículos que establece el propio Código “*siempre que*” el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial y, por otro lado, tampoco sería muy convincente dicha interpretación considerando que el artículo 160 es el que señala como tal a los sujetos pasivos del impuesto mientras que el artículo 161 Bis únicamente se refiere a ellos de manera accidental al indicar los lugares de pago.

Efectivamente, tal conclusión sería demasiado apresurada teniendo en cuenta además que antes de optar por la resolución de este conflicto por cualquiera de los criterios tradicionales de jerarquía, cronología o especialidad, debemos cerciorarnos de que la antinomia que estamos analizando sea real y no aparente. En las antinomias aparentes no hay realmente un problema de incoherencia sino de validez, ya que una norma es válida y la otra no.

Jaime Lara explica esta situación diciendo que existen casos de antinomias aparentes cuando una de las dos normas supuestamente antinómicas (o contradictorias) es inválida o padece de invalidez, de tal manera que cuando la norma inválida desaparece, desaparece también la polaridad indispensable para la existencia de aquella.⁸⁷

No obstante, mientras la invalidez de una de esas normas no sea declarada por un órgano jurisdiccional, ambas normas serán igualmente válidas y aplicables y por lo tanto la antinomia aparente o irreal no será tan aparente o irreal como podría imaginarse. A mayor abundamiento, este jurista comenta lo siguiente:

La declaración de invalidez de una norma siempre está sujeta a un procedimiento, al cumplimiento de plazos y requisitos a efecto de concluir con su declaración formal de invalidez y su consiguiente expulsión del sistema normativo; de manera tal que, mientras no se siga con el procedimiento establecido y no se concluya con la declaración de invalidez, la norma presuntamente inválida permanece vigente y aplicable, toda vez que la declaración de invalidez no es automática (...) Por lo tanto, las antinomias aparentes o irreales, no son tan aparentes o irreales como se las suponía.⁸⁸

Todo lo anterior, nos lleva a concluir que en principio los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal sí son, de conformidad con lo previsto por el segundo párrafo del artículo 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal, sujetos pasivos del impuesto sobre tenencia, por lo menos mientras la invalidez o inconstitucionalidad de esta norma no sea declarada por el órgano jurisdiccional competente.

En otras palabras, una cosa es la existencia de la obligación y otra muy distinta la validez o invalidez de dicha obligación.

⁸⁷ Cfr. LARA Jaime, *op. cit.*, págs. 20 y 21.

⁸⁸ *Ídem.*

Por el momento, únicamente queremos dejar en claro que por muy contradictorios que sean los artículos 160 y 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal, e incluso por muy evidente que sea el descuido de nuestro legislador al haber conservado una disposición de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, de rango federal, en el Código Fiscal del Distrito Federal, la obligación de pago de este impuesto por parte de los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, cuyo domicilio fiscal se encuentre en el Distrito Federal, existe por el solo hecho de desprenderse así del segundo párrafo del artículo 161 Bis, el cual puede ser utilizado en cualquier momento por la autoridad fiscal para requerir dicho pago, lo que de ninguna manera significa que dicha disposición sea válida o constitucional, sino simplemente que su invalidez debe ser declarada forzosamente por un órgano jurisdiccional.

Ahora bien, por lo que respecta a este último punto, consideramos que el segundo párrafo del artículo 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal que establece el lugar donde efectuarán el pago del impuesto los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, resulta claramente inconstitucional por el solo hecho de atentar contra el principio de legalidad y certeza jurídica que tutela nuestra ley fundamental en sus artículos 14 y 16.

Al respecto, la palabra seguridad proviene del latín *securitas* que significa “*cualidad de seguro*” o “*certeza*”.⁸⁹

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española la seguridad jurídica significa “*la cualidad del ordenamiento jurídico que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación.*”⁹⁰

⁸⁹ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Las Garantías de Seguridad Jurídica, *op. cit.*, pág. 11.

⁹⁰ Véase <http://rae.es/>

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación este principio involucra la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad y en caso de que esta deba afectarlos lo hará conforme a los procedimientos previamente establecidos en la ley.⁹¹

La seguridad jurídica, por lo tanto, no es más que la expectativa de los gobernados de que el marco legal es y será claro, confiable, inequívoco, predecible y alejado de formulismos oscuros y complicados. Este principio abarca a su vez distintas garantías como son la de legalidad, exacta aplicación de la ley, irretroactividad, fundamentación y motivación legal, entre otras.

En este orden de ideas, sostenemos que el impuesto a la tenencia vehicular que establece el Código Fiscal del Distrito Federal, por lo que concierne única y exclusivamente a los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, es claramente inconstitucional, ya que la ley no establece con claridad si dichas personas son o no son sujetos pasivos del citado impuesto.

Indudablemente es obligación del legislador determinar con la debida claridad y precisión quienes son los sujetos pasivos de las contribuciones, máxime que se trata de uno de los elementos esenciales de los tributos, cuestión que no ocurre en el caso de la tenencia vehicular pues –como comentamos anteriormente- mientras el artículo 160 del Código Fiscal del Distrito Federal establece la obligación de pago del impuesto a las personas físicas y morales, tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere el propio ordenamiento, siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial, el segundo párrafo del artículo 161 Bis, que hace referencia a los lugares donde debe efectuarse el pago, señala que los vehículos que circulen con placas de transporte público federal, cuyo domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría

⁹¹ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Las Garantías de Seguridad Jurídica, *op. cit.*, pág. 99.

de Hacienda y Crédito Público se encuentre en el Distrito Federal, realizarán el pago del impuesto en cualquiera de los lugares a que hace referencia el primer párrafo del mismo artículo.

En otras palabras, mientras el artículo 160 condiciona el nacimiento de la obligación tributaria al hecho de que los vehículos sobre los que recaiga el gravamen cuenten con placas expedidas por el Distrito Federal, el artículo 161 Bis reconoce implícitamente la posibilidad de que nazca dicha obligación respecto de vehículos que no cuenten con placas expedidas por el Distrito Federal, como son los vehículos que circulan con placas de transporte público federal, a quienes el Distrito Federal lógicamente no les expide las mencionadas placas de circulación.

Por lo anterior, no queda lo suficientemente claro para nadie, que la intención de nuestros legisladores hubiera sido realmente la de gravar con este impuesto a los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, pues existe una clara contradicción entre lo que dispone el artículo 160 y el 161 Bis del Código Fiscal.

Incluso, decíamos que en la exposición de motivos del Decreto a través del cual se reformaron los artículos relativos al impuesto sobre tenencia vehicular en el Distrito Federal, no existe mención alguna en relación con la intención de nuestros legisladores de gravar a estos vehículos y, por otro lado, el artículo 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal solo se refiere a ellos de manera accidental al referir los lugares de pago, mientras que el artículo 160 que establece de manera expresa quienes son los sujetos pasivos del impuesto los excluye tácitamente al comprender únicamente a los vehículos que cuenten con placas expedidas por el Distrito Federal.

Lo anterior pone de manifiesto la absoluta falta de claridad que existe en este ordenamiento respecto a la determinación de los sujetos pasivos del impuesto, lo

cual atenta en sí mismo contra el principio de seguridad jurídica que tutela nuestra ley fundamental.

Robustece lo anterior, la Jurisprudencia emitida por la primera Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011; Pág. 50, cuyo rubro y texto son:

AMPARO CONTRA LEYES. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ÉSTAS PUEDE DERIVAR DE LA CONTRADICCIÓN CON OTRAS DE IGUAL JERARQUÍA, CUANDO SE DEMUESTRE VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. Los actos de autoridad de creación y vigencia de normas generales pueden combatirse en el juicio de garantías, con base en la infracción de exigencias que deben respetar, como las derivadas del proceso legislativo establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o incluso aquellas derivadas del respeto a la garantía de seguridad jurídica que comprende las denominadas sub-garantías de legalidad, fundamentación, motivación, competencia, irretroactividad y audiencia, cuya violación puede demostrarse no sólo a través de la exposición de una contradicción directa con el texto fundamental, sino mediante las incongruencias en el orden jurídico que revelen transgresión a esa garantía, como la contradicción entre normas secundarias, lo que implica vulneración indirecta al texto constitucional, sin embargo, en este último supuesto, el examen de las normas jurídicas relativas debe sustentarse no únicamente en afirmaciones tocantes a la incongruencia entre leyes secundarias, sino también en la precisión de las garantías individuales violadas, y en la demostración de que la norma aplicada es la que viola el orden constitucional y no exclusivamente el ordenamiento jurídico utilizado como parámetro comparativo para derivar la incongruencia o carencia de facultades, pues sólo de esa manera se podría demostrar que se aplicó en el acto reclamado una ley inconstitucional, de otra manera, por más inconstitucional que resultara la norma comparativa no aplicada, no podría concederse la protección federal. [J]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIV, Septiembre de 2011; Pág. 50.

En congruencia con lo anterior, la simple antinomia existente entre los artículos 160 y 161 bis del Código Fiscal del Distrito Federal atenta contra el principio de seguridad y certeza jurídica que tutela nuestra ley fundamental, por lo que consideramos que dicho hecho basta para considerar inconstitucional el segundo párrafo de este último artículo que prevé el impuesto sobre tenencia para los

tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal.

Por otro lado, consideramos que esta falta de claridad respecto a la determinación de los sujetos pasivos del impuesto también atenta contra el principio de legalidad tributaria que consagra el artículo 31 fracción IV de la Constitución, el cual – entre otras cosas - implica que todos los elementos esenciales de los impuestos como son los sujetos activo y pasivo, el hecho imponible, la base, la tarifa y la época de pago estén expresamente previstos por la ley así como ser lo suficientemente claros, precisos y concisos para evitar que las autoridades fiscales generen la configuración de los tributos, vulnerando de esta manera el principio de certeza jurídica que comentamos con anterioridad.

Ciertamente este principio de legalidad tributaria supone que el legislador debe establecer con un mínimo de claridad en la ley todos y cada uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, incluido por supuesto el sujeto pasivo u obligado al pago, ya que este reviste una importancia fundamental al ser precisamente la persona que soporta la carga del impuesto.

En el caso concreto de la tenencia vehicular, como dijimos anteriormente, se incumple con el primer punto, toda vez que el Código Fiscal del Distrito Federal no establece con certeza si los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal son o no son sujetos obligados al pago del impuesto, lo que de antemano transgrede el principio de legalidad tributaria independientemente de si la Asamblea Legislativa carece o no de facultades para gravar a dicho sector de contribuyentes, lo cual será materia de análisis del subtema siguiente.

Sirve de apoyo a lo anterior, la siguiente Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Octubre de 2006, Pág. 5:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias. máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, **la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos** de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público. [J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIV, Octubre de 2006, Pág. 5.

Así pues, tal y como lo establece esta jurisprudencia, los elementos esenciales de las contribuciones deben estar claramente señalados en la ley, ya que si son confusos o indefinidos abren la posibilidad para que las autoridades fiscales generen la configuración de los tributos y con ello nazca el deber de pagar contribuciones imprevisibles o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular, lo cual crea incertidumbre en el gobernado y evidentemente vulnera sus derechos fundamentales, tal y como sucede en el caso que estamos analizando.

Al respecto, consideramos que si los conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos esenciales de los impuestos son violatorios del principio de

legalidad tributaria que tutela la Constitución, más aún lo son aquellos preceptos contradictorios que por un lado excluyen a determinados sujetos de la obligación de pago del tributo y por otro lado los incluyen como sujetos obligados al pago de ese mismo tributo, de tal manera que esta falta de claridad de nuestro legislador supone automáticamente una violación del principio de seguridad jurídica y legalidad tributaria que reconoce la Constitución.

También apoya lo anterior la siguiente Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la séptima Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 91-96, Primera Parte; Pág. 172, que a la letra dispone:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, 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 dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; 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 exactoras, ni para el cobro 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. [J]; 7a. Época; Pleno; S.J.F.; Volumen 91-96, Primera Parte; Pág. 172.

Por último, complementa lo anterior la siguiente tesis aislada emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Febrero de 1996; Pág. 169, del tenor siguiente:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional. [TA]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo III, Febrero de 1996; Pág. 169.

De acuerdo con esta tesis, para dar cumplimiento al principio de legalidad tributaria que consagra el artículo 31 fracción IV de la Constitución, es menester que la ley establezca en forma razonable todos y cada uno de los elementos esenciales del impuesto, de tal manera que cualquier persona "*de entendimiento ordinario*" pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. Así pues, en el caso del impuesto a la tenencia vehicular que establece el Código Fiscal del Distrito Federal, es claro que no se cumple con dicho requisito, ya que este ordenamiento no establece en forma razonable quienes son los sujetos pasivos del impuesto y menos aún si los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal están realmente obligados a cubrirlo, de tal manera que ninguna persona "*de entendimiento ordinario*" podría afirmar con certeza lo anterior.

En conclusión, estimamos que la simple antinomia existente entre los artículos 160 y 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal, atenta contra el principio de legalidad y certeza jurídica que tutela nuestra ley fundamental en sus artículos 14 y 16, así como contra el principio de legalidad tributaria que consagra el artículo 31 fracción IV, por lo que consideramos que el segundo párrafo de este último artículo debe ser derogado a la brevedad posible con el fin de salvaguardar el principio de congruencia que debe observar todo sistema legal y sobre todo observar a cabalidad los derechos humanos que asisten a los contribuyentes.

5.2. Violación al artículo 73 fracción XVII de la Constitución Política Mexicana. Invasión de esferas de competencias por parte del Distrito Federal.

En los Estados Federales como México, en el que cada orden o nivel de gobierno tiene perfectamente delimitado su ámbito de competencia por la propia Constitución, el tema de la distribución de facultades resulta de suma importancia para preservar la organización política del país y garantizar que cada uno de dichos ordenes actúe dentro del ámbito de la legalidad que tutela nuestra ley fundamental, es decir, que ninguno vaya más allá de lo que establece la ley.

En relación con este tema, es importante recordar que el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución dispone que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. Este precepto *contempla* la llamada garantía de legalidad, en sentido amplio.

Para comprender mejor esta garantía debemos comenzar diciendo que se considera legal *“lo que está prescrito por la ley y conforme con ella”*.⁹²

⁹² Suprema Corte de Justicia de la Nación, Las Garantías de Seguridad Jurídica, Colección Garantías Individuales, SCJN, México, 2005, *op. cit.*, pág. 78.

En otras palabras, este principio significa que las autoridades sólo pueden hacer aquello que la ley les permite y en la forma y términos que esta establece.

Además, para que un acto de molestia cumpla con la citada garantía debe observar los siguientes requisitos: a) constar por escrito, b) provenir de autoridad competente y c) estar debidamente fundado y motivado.

En relación con el segundo requisito, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define a la competencia como “*aptitud*”, “*idoneidad*” y como “*atribución legítima a un juez u otra autoridad para el conocimiento y resolución de un asunto*”. Así, competente (del latín *competens, entes*) quiere decir “*que tiene competencia*” o “*que le corresponde hacer algo por su competencia*”.⁹³

Legalmente una autoridad u órgano del Estado es competente para emitir un acto solamente cuando existen disposiciones jurídicas precisas que le otorgan dicha facultad. Por otra parte, la competencia puede ser analizada a la luz de diversos criterios como son la materia, el territorio, el fuero, entre otros.

Por lo que concierne a la distribución de competencias entre la Federación y las entidades federativas la Constitución establece, en su artículo 124, que todas aquellas facultades que no se encuentren expresamente concedidas por dicha ley fundamental a los funcionarios federales se entenderán reservadas a los estados. Lo anterior quiere decir que la Federación carece de competencia para realizar cualquier acto que no le esté expresamente permitido por la Constitución y que a su vez los estados carecen de competencia para realizar cualquier acto que le esté expresamente reservado por dicha Constitución a los funcionarios federales, de tal manera que si cualquiera de estos dos órdenes o niveles de gobierno invadiera la

⁹³*Ibidem*, pág. 91.

esfera de competencias del otro con ello automáticamente vulneraría el principio de legalidad que tutela nuestra ley fundamental en su artículo 16, el cual impone a todos los órganos del Estado la obligación de abstenerse de realizar cualquier acto o conducta que no les esté expresamente permitida por la ley.

Ahora bien, referido a la materia tributaria, tanto la Federación como las entidades federativas cuentan con la facultad de imponer contribuciones, de acuerdo con lo que establece el artículo 31 fracción IV relacionado con los artículos 73 fracción VII y 124 de la Constitución. No obstante, mientras la Federación goza de una potestad prácticamente ilimitada para imponer contribuciones sobre las fuentes que estime convenientes o necesarias, las entidades federativas solamente pueden imponer contribuciones sobre aquellas materias que no se encuentran expresamente reservadas a la Federación. Fuera de estas fuentes, el principio que rige en materia fiscal es el de la concurrencia, según analizamos en el primer Capítulo de la presente investigación.

Dicho lo anterior y a fin de determinar si el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos que establece el Código Fiscal del Distrito Federal invade la esfera de competencias de la Federación y por ende transgrede el principio de legalidad que tutela nuestra ley fundamental resulta necesario analizar dos de las facultades que la Constitución reserva de manera exclusiva al Congreso de la Unión, que son la de legislar sobre vías generales de comunicación y la de imponer contribuciones sobre bienes o servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, para posteriormente determinar si el impuesto en comento encaja en alguna de esas hipótesis.

Para empezar, el artículo 73 fracción XVII de la Constitución Política Mexicana, le concede al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para legislar sobre vías generales de comunicación, según se observa a continuación:

“Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

....

XVII.- Para dictar leyes sobre vías generales de comunicación, tecnologías de la información y la comunicación, radiodifusión, telecomunicaciones, incluida la banda ancha e Internet, postas y correos, y sobre el uso y aprovechamiento de las aguas de jurisdicción federal.”

Una cuestión sumamente importante consiste en determinar si esta facultad genérica que le concede la Constitución Política al Congreso de la Unión para dictar leyes sobre vías generales de comunicación implica también la facultad específica de imponer contribuciones sobre dichas vías y por ende sobre los servicios públicos que en ellas operan, los que de conformidad con el artículo 2 la Ley de Vías Generales de Comunicación forman parte integrante de aquellas, o bien si dicha facultad genérica no implica la facultad específica para gravarlas.⁹⁴

Ernesto Flores Zavala plantea la cuestión de la siguiente manera:

“Otro problema que se presenta es el de saber, si la Federación, sólo tiene facultades para gravar aquellas fuentes que expresamente enumera la Constitución en la fracción XXIX del artículo 73, o si en virtud de la competencia exclusiva que tiene para legislar sobre determinadas materias, también la tiene para establecer gravámenes sobre las fuentes a que esas materias se refieren. Por ejemplo: la fracción X del artículo 73 constitucional otorga facultades exclusivas al Congreso de la Unión para legislar sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, etcétera. ¿Esto significa que solo la Federación puede gravar estas fuentes? Creemos que la respuesta debe ser afirmativa, porque los impuestos sólo pueden establecerse por medio de leyes y, si solo la Federación puede legislar sobre esas materias, solo la Federación puede expedir leyes de impuestos que a ellas se refieran; si los estados pretendieran gravar esas fuentes tendrían que legislar sobre esas materias y violarían el precepto constitucional”.⁹⁵

⁹⁴ Al respecto, el artículo 2 de la Ley de Vías Generales de Comunicación dispone que “Son partes integrantes de las vías generales de comunicación: I.- Los servicios auxiliares, obras, construcciones y demás dependencias y accesorios de las mismas, y II. Los terrenos y aguas que sean necesarias para el derecho de vía y para el establecimiento de los servicios y obras a que se refiere la fracción anterior. La extensión de los terrenos y aguas y el volumen de éstas se fijará por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes.

⁹⁵ FLORES Zavala, Ernesto. *op. cit.*, pág. 376.

Como podemos apreciar, la cuestión de determinar si la Federación cuenta con la facultad exclusiva para imponer gravámenes sobre todas aquellas materias con relación a las cuales también goza de la facultad exclusiva para legislar, en nuestro país se ha enfocado fundamentalmente al estudio de las materias que comprende la fracción X del artículo 73 y muy especialmente a la materia de comercio, probablemente por la amplitud y trascendencia de esta materia a nivel nacional y seguramente también por el mayor número de casos en que se ha alegado alguna invasión a dicha facultad por parte de las entidades federativas.

Es por esta razón que en la presente investigación acudiremos, en la medida de lo necesario, a analizar la manera en que han resuelto nuestros tribunales dichos asuntos, adelantando desde ahora que si bien el argumento de fondo para resolver estos conflictos debería ser el mismo independientemente de la materia de que se trate, siempre que la facultad genérica para legislar sobre la misma se encuentre reservada a la Federación, existen muchos factores de índole político que pueden influir en nuestros tribunales para resolver de determinada manera, como ocurrió en el caso del comercio, según analizaremos adelante.

En el caso específico que estamos analizando, Enrique Sánchez Bringas considera que las vías generales de comunicación son indispensables en las relaciones sociales, en el comercio, en la cultura, en la seguridad pública y en general en el desarrollo del Estado Mexicano, de tal manera que cuando involucran a dos o más entidades federativas, adquieren la generalidad suficiente para que corresponda al Congreso de la Unión la facultad de expedir las leyes correspondientes.⁹⁶

⁹⁶ Cfr. SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique. Constitución Política Comentada, quinta edición, editado por la Procuraduría General de la República y el Instituto de Investigaciones Jurídicas, disponible en la página electrónica:<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1802/1.pdf>, ISBN 968-36-34710.

Por nuestra parte consideramos, al igual que Flores Zavala, que si el único órgano facultado para legislar sobre ciertas materias es el Congreso de la Unión, solamente este órgano puede imponer contribuciones que a ellas se refieran.

Concretamente estimamos que solamente el Congreso de la Unión puede imponer contribuciones sobre vías generales de comunicación así como sobre los medios de transporte que en ellas operan, toda vez que esos medios resultan indispensables para la explotación de dichas vías y en atención al principio de legalidad tributaria, los impuestos solo pueden establecerse por medio de leyes, de tal manera que si las entidades federativas o el Distrito Federal pretendieran gravar esas vías o medios de transporte invadirían la esfera de competencias de la Federación, ya que no sería posible establecer tributos sobre esas materias sin dictar leyes que conciernan a la explotación de dichas vías.

De hecho, el propio Tena Ramírez señala que si la Constitución otorga al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia, el Congreso debe tener la facultad implícita de gravar esa materia con exclusión de los estados o el Distrito Federal pues de otro modo estos podrían hacer nugatoria aquella facultad, al gravar con impuestos excesivos los bienes sobre los cuales se ejercita.

Refiriéndose al caso concreto de las vías generales de comunicación, este destacado jurista comenta que si los estados pudieran gravarlas estaría a su alcance impedir prácticamente su existencia, mediante una tributación que hiciera incosteable su explotación, lo que reduciría a la impotencia de la Federación en el ejercicio de su facultad constitucional.⁹⁷

⁹⁷ Cfr. TENA RAMIREZ, Felipe., *op. cit.* pág. 366.

Por otro lado, hay autores como De la Garza que no comparten esta opinión, argumentando que el artículo 73 constitucional contiene una fracción XXIX en la que se establece en forma específica las fuentes tributarias que el Congreso de la Unión puede gravar en forma exclusiva, por lo que a su juicio no debe interpretarse que la facultad para legislar otorgada al Congreso Federal, en forma genérica, implique la facultad específica para imponer contribuciones sobre esas materias.

Al respecto, considero que al tratarse de un precepto de la Constitución sumamente importante que confiere facultades exclusivas a la Federación y consecuentemente las sustrae de la competencia de los estados, debemos acudir no solo a su interpretación literal, sino también a su interpretación histórica, a fin de evitar caer en interpretaciones tan acotadas o restrictivas que en realidad purguen con los fines o metas previstos por nuestro legislador al reservar a aquél órgano dicha facultad.

En este orden de ideas, el texto original de la Constitución Política, aprobado por el Constituyente de 1917, no contenía ningún precepto similar a la actual fracción XXIX del artículo 73, que fue adicionada mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de octubre de 1942 y en la cual se enlistan de manera expresa algunas fuentes tributarias que solo la Federación puede gravar.

De hecho, el texto original de la Constitución de 1917 únicamente reservaba a la Federación, en forma expresa y tajante, la facultad para imponer contribuciones sobre comercio exterior. No obstante, este ordenamiento sí preveía la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para legislar sobre diversas materias como minas, comercio, instituciones de crédito y, por supuesto, sobre vías generales de comunicación.

Ahora bien, mediante reforma de 18 de enero de 1934 a la fracción X del artículo 73, que originalmente solo establecía la facultad del Congreso de la Unión para legislar en toda la República sobre minería, comercio e instituciones de crédito, se otorgó a dicho órgano la facultad de legislar también sobre energía eléctrica y se agregó que en el rendimiento de los impuestos que estableciera el Congreso sobre dicha materia en uso de las facultades que en materia de legislación le concedía esa fracción participarían los estados y los municipios, en la proporción que las autoridades federales y locales respectivas acordaran.

Lo anterior quiere decir, según Tena Ramírez, que los autores de la reforma tuvieron como un supuesto no dudoso que la facultad exclusiva para legislar sobre determinadas materias que la propia Constitución establecía, llevaba implícita también la facultad de gravarlas.⁹⁸

En el caso de la energía eléctrica, nuestro Poder Reformador lo único que quiso fue aclarar que en el rendimiento de los impuestos que estableciera el Congreso de la Unión sobre dicha materia deberían participar también los estados según la proporción que estableciera la ley secundaria, pero nuestros legisladores nunca tuvieron en duda el hecho de que la facultad genérica para legislar sobre dicha materia llevaba implícita la facultad exclusiva de gravarla.

Posteriormente, este precepto quedó insubsistente por la reforma a la que nos referimos anteriormente, del 13 de octubre de 1942, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 del mismo mes y año, mediante la cual se adicionó la fracción XXIX al artículo 73, concediéndole al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para establecer contribuciones sobre diversas materias como son comercio exterior, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, contribuciones especiales sobre producción y consumo de tabacos labrados,

⁹⁸ Cfr. TENA RAMIREZ, Felipe. *op. cit.*, pág. 366.

gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos, fósforos, aguamiel, energía eléctrica, entre otros. Respecto de estas últimas contribuciones especiales se incluyó la obligación de la Federación de participar en sus rendimientos a los estados y municipios, en la proporción que estableciera la ley secundaria federal.

Derivado de lo anterior decíamos que existen algunos tratadistas como De la Garza que consideran que las facultades impositivas exclusivas del Congreso de la Unión son las estrictamente previstas en esta fracción XXIX del artículo 73, mientras que algunos otros como Flores Zavala opinan que existen otras facultades impositivas exclusivas de dicho órgano en fracciones distintas, como la actual fracción X del artículo 73 que otorga facultades exclusivas al Congreso para legislar sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, etc. pues los impuestos solo pueden establecerse por medio de leyes y si sólo la Federación puede legislar sobre esas materias, sólo la Federación puede expedir leyes de impuestos que a ellas se refieran.

Por nuestra parte suscribimos íntegramente la opinión de Flores Zavala, no sin antes mencionar que históricamente, en el caso concreto de las vías generales de comunicación, tanto el Constituyente de 1917 como nuestro Poder Reformador desearon que fuera únicamente el Congreso de la Unión quien pudiera imponer contribuciones sobre las mismas, toda vez que el texto original de la fracción XVII del artículo 73 de la Constitución ya establecía la facultad de dicho órgano para dictar leyes sobre vías generales de comunicación, tiempo en el cual ni siquiera estaba en duda la facultad implícita para gravarlas⁹⁹ y por lo que respecta a nuestro Poder Reformador, al incluir en la fracción XXIX del mismo artículo la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para imponer contribuciones sobre bienes o servicios públicos

⁹⁹ De hecho, en ese tiempo la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya había resuelto, en jurisprudencia firme, que los impuestos a las industrias minera y petrolera, eran exclusivamente federales, por más que no existiera precepto constitucional expreso que les atribuyera ese carácter, como no fueran las normas consignadas en los artículos 27 y 73 de nuestra Carta Fundamental, que facultan al Congreso de la Unión para legislar sobre esas materias.

concesionados o explotados directamente por la Federación, tuvo principalmente en cuenta a las vías generales de comunicación y los servicios públicos que en ellas operaban, así como la necesidad de dotar de constitucionalidad a lo que desde entonces disponía el artículo 7 de la Ley de Vías Generales de Comunicación, que a la fecha no ha sufrido modificaciones importantes e impide a los estados, municipios y al Distrito Federal imponer contribuciones sobre vías generales de comunicación y los servicios públicos que en ellas se establezcan.

Efectivamente, dicha intención queda de manifiesto con la simple lectura del Dictamen formulado por la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión a la iniciativa en comento, en la cual se sostiene lo siguiente:

En el último período de sesiones, esta Legislatura votó la Ley sobre Vías Generales de Comunicación, en la que se establece que las empresas de transportes organizadas al amparo de una concesión federal, estarán exentas de todo género de impuestos locales y municipales.

Si elevamos, pues, a la categoría de preceptos constitucionales las normas de leyes secundarias sobre aguas, minas, petróleo, instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, habremos eliminado, de una vez por todas, las dudas que se presenten en orden a si la facultad que tiene la Federación para legislar sobre las anteriores materias, lleva implícita o no su potestad para organizar, con exclusión de los Estados y municipios, el régimen tributario que les resulte aplicable.¹⁰⁰

Ciertamente, una de las razones más importantes que motivó la adición de la fracción XXIX al artículo 73 constitucional, fue la de dotar de constitucionalidad a varios preceptos que se encontraban vigentes en diversas leyes secundarias, no solamente la de vías generales de comunicación, sino también la del petróleo, minas, instituciones de crédito, sociedades de seguros, entre otras, las cuales reservaban a la Federación la facultad para imponer tributos sobre las materias que dichas leyes regulaban. Ello obedece a que algunas entidades federativas habían alegado la

¹⁰⁰ Dictamen de la H. Cámara de Diputados a la Iniciativa de reforma a la fracción X del artículo 73 de la Constitución enviada por el Presidente Lázaro Cárdenas.

inconstitucionalidad de dichas normas secundarias bajo el argumento de que iban más allá de lo que establecía la Constitución.

En este orden de ideas, es indiscutible que una de las intenciones principales de nuestro legislador al adicionar la fracción XXIX al artículo 73 fue la de aclarar –y de alguna manera reiterar- que la facultad para imponer contribuciones sobre todas esas fuentes correspondía exclusivamente al Congreso de la Unión.

Bajo esta tesitura conviene hacer un breve paréntesis para explicar los pormenores de esta reforma a fin comprender mejor sus alcances y la verdadera intención que perseguían nuestros legisladores al adicionar esta fracción.

Para empezar, la iniciativa de reforma fue presentada en 1940 por el entonces Presidente de la República, Lázaro Cárdenas, y únicamente preveía la propuesta de adicionar a la fracción X del artículo 73 de la Constitución, la facultad del Congreso de la Unión para legislar en materia de tabaco y convertir de esta forma la producción y consumo de dicho producto en un asunto de competencia federal, ya que ello se consideraba suficiente para que la Federación pudiera imponer también, con exclusión de los estados, contribuciones sobre esa materia.

Recordemos que en ese entonces la fracción X del artículo 73 constitucional únicamente establecía la facultad del Congreso de la Unión para legislar sobre minería, comercio, instituciones de crédito y, recientemente, sobre energía eléctrica.

En este sentido, de la exposición de motivos de la Iniciativa en comento, se desprende medularmente lo siguiente:

La vigencia de la Ley de Impuesto sobre Tabacos Labrados, promulgada el 3 de junio de 1938...ha permitido comprobar el benéfico resultado que implica para la economía nacional someter un gran sector de la industria-como lo es el del tabaco en rama y elaborado- a un régimen tributario uniforme.

En efecto, consagra dicha ley el principio de que la transformación industrial del tabaco en rama no se afecte por impuesto alguno de carácter local o municipal sino exclusivamente con el gravamen que la propia ley establece para la Federación, (...). La observancia de tales preceptos determinó que la entidad o entidades a ellos ajustadas disfruten de una participación en el ingreso federal de un 2% para las productoras y de un 8% para las consumidoras, con lo cual se les compensó ampliamente del rendimiento de los ingresos locales que dejaron de percibir (...).

Consecuencia de un sistema de tributación como el de la ley en vigor, es, necesariamente, el desarrollo de la industria tabaquera que por la importancia a que ha llegado, sirve de sostén a multitud de trabajadores, tanto del campo....como a los de las distintas fábricas que operan en casi toda la República; por lo que, en atención a la importancia que la propia industria tiene en la economía nacional, interesa a ésta el conservar un régimen fiscal adecuado, que evitando la doble imposición sobre esa fuente impositiva asegure su desenvolvimiento normal, manteniendo aislada a la industria de toda posibilidad de que se le sujete en el futuro a la anarquía que significa el hecho de que cada Entidad esté en aptitud de someterla a tributos que estime erróneamente convenientes desde su estrecho punto de vista local, los que seguramente han de ser en la mayoría de los casos, contrarios al más importante interés de la nación.

Así pues y, a semejanza de lo que en otros ramos se ha hecho -industria petrolera, minera y de energía eléctrica-cuyo desarrollo se extiende y afecta a diversas entidades federativas, requiriendo por su significación, verse regidos por preceptos legislativos homogéneos, que sólo puede expedir con efectos saludables el Congreso de la Unión, piensa el Ejecutivo a mi cargo que tratándose de la industria tabaquera, en la que, como se ha visto, concurren circunstancias análogas a las de dichos ramos, debe observarse idéntico criterio, estableciendo como facultad privativa de la Federación legislar en la materia, para lo cual bastaría reformar el artículo 73, fracción X de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en los términos de la iniciativa que acompaño.

Tal reforma, de efectuarse, habrá de constituir un paso más en la resolución del problema que tiende a delimitar los campos impositivos federal y de los Estados, asegurando a éstos un adecuado ingreso.... y a la vez dará mayor solidez al desarrollo de una importante industria nacional, evitando que se obstaculice su desenvolvimiento con gravámenes locales y federales que contemporáneamente recaigan sobre ella.

Además, como tampoco se pretende que las entidades que integran la Unión quedan expuestas a verse privadas en un momento dado de los ingresos que actualmente obtienen de la industria tabaquera, en la referida iniciativa también se incluye la norma de que en los impuestos que ese H. Congreso establezca participarán dichas entidades en la proporción que el Congreso

determine, debiendo sujetarse los gravámenes locales sobre producción, acopio o venta de tabaco en rama a la cuota que la ley secundaria federal autorice.¹⁰¹

Como podemos apreciar, la Iniciativa Presidencial proponía únicamente reformar el texto de la fracción X del artículo 73 constitucional para que la Federación pudiera legislar en materia de tabaco, lo cual se consideraba suficiente para que dicho órgano pudiera gravar esa materia con exclusión de los estados.

Por otro lado, la Iniciativa Presidencial también proponía que en el rendimiento de los impuestos que estableciera el Congreso de la Unión, en uso de las facultades que en materia de legislación le concedía esa fracción, participaran los estados en la proporción que estableciera la ley secundaria federal.

No obstante, Orrantia Arellano comenta que en un hecho histórico y sin precedentes la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, modificó completamente la iniciativa presidencial, proponiendo que se adicionara al artículo 73 de la Constitución una fracción XXIX en la que se enlistaran las fuentes tributarias que solo la Federación podía gravar, bajo los argumentos siguientes:

Uno de los problemas de naturaleza constitucional que está reclamando más imperiosamente una pronta, acertada e integral solución, consiste, efectivamente, en determinar, de una vez por todas, cuáles son los impuestos que tiene derecho a decretar exclusivamente la Federación, y cuáles tributos deben conceptuarse reservados únicamente a las entidades federativas.

Un somero estudio de los preceptos constitucionales relativos a nuestro sistema de tributación, pondrá de relieve la ausencia de reglas precisas sobre el particular (...)

En tales condiciones, es lógicamente explicable que la situación tributaria del país sea caótica y confusa, y constituya uno de los más serios obstáculos para el desarrollo adecuado del comercio y de la industria. Contrariando los más elementales principios de la ciencia, de las finanzas, es moneda corriente en

¹⁰¹ Exposición de motivos de la Iniciativa de reforma al artículo 73 fracción X de la Constitución Política presentada por Lázaro Cárdenas.

nuestra patria la existencia de dos o más impuestos que graven una misma fuente de riqueza, una sola actividad o un mismo acto o contrato. El texto del artículo 124 constitucional, al estatuir que las facultades que no estén expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados, sirve de apoyo a éstos para decretar contribuciones, concurrentemente con el Gobierno Federal, sobre las mismas industrias, comercios, actos o contratos. Y si a ello se añade que las tasas de los impuestos son distintas de estado a estado, y que sin contar al Distrito y Territorios Federales, existen veintiocho entidades soberanas, tendrá que concluirse cuán difícil resulta que, dentro de los actuales marcos de la Constitución, puedan desenvolverse y prosperar las industrias nacionales.

Frente a ese problema trascendental, **la Comisión Dictaminadora juzga que la solución que el Ejecutivo propone para organizar un régimen tributario, uniforme en la industria tabaquera, acertada en sí, no representa sino una parcial aplicación del principio de que los impuestos a la industria y al comercio deben estar reservados exclusivamente a la Federación. Sólo en esa forma podrá lograrse que las industrias nacionales - y no ya únicamente la de tabacos - puedan desarrollarse sobre bases firmes.**

Dos consideraciones complementarias de orden teórico, reafirmaron el criterio de la Comisión Dictaminadora.

Es la primera, la de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto, en jurisprudencia firme, que los impuestos a las industrias minera y petrolera, son exclusivamente federales, por más que no exista precepto constitucional expreso que les atribuya ese carácter, como no sean las normas consignadas en los artículos 27 y 73 de nuestra Carta Fundamental, que facultan al Congreso de la Unión, genéricamente, para legislar sobre minas y petróleo.

En segundo término, la circunstancia de que el artículo 73 constitucional autorice al Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio.

Si la Justicia Federal ha decidido, pues, que la facultad explícita que la Federación tiene para legislar sobre determinada materia, lleva acompañada, implícitamente, la potestad de decretar, con exclusión de las Legislaturas locales, impuestos sobre dicha rama; y si la industria es parte del comercio, el régimen de tributación de ambos debe ser determinado únicamente por el Congreso de la Unión.

Más, por encima de los anteriores razonamientos de orden constitucional, y más allá de toda consideración de conveniencia de uniformar el régimen tributario nacional, está la necesidad de preservar a la hacienda pública de los estados de los trastornos que presupondría una implantación precipitada del sistema que preconizamos. **El principio de que los impuestos al comercio y a la industria deben ser decretados exclusivamente por la Federación, con exclusión de los estados es, por tanto, un desideratum por cuya**

realización tendrán que pugnar necesariamente las administraciones que sucedan al actual gobierno; acompañándolo del otorgamiento de una participación en dichos impuestos a las entidades de la Unión. Pero, en las actuales circunstancias, la Comisión Dictaminadora, juzga que la reforma a nuestros textos constitucionales, deberá estar inspirada en propósitos más modestos, aunque de un alcance superior al de la iniciativa que se comenta.

La rigidez de nuestros textos constitucionales impone la obligación, al planear una reforma, de revestirla de los términos más genéricos y elásticos que sea posible, a fin de evitar las frecuentes modificaciones que la experiencia aconseje. **En la imposibilidad de elevar a la categoría de norma constitucional expresa, el principio de que todos los impuestos al comercio y a la industria son federales, y en vista de las ventajas que reportará rematar la perseverante labor que han venido llevando a cabo las autoridades fiscales de la Federación para uniformar nuestro régimen tributario, creemos conveniente que la modificación que el Ejecutivo de la Unión propone para la industria tabaquera, se haga extensiva, igualmente, a los impuestos sobre gasolina, explotación forestal, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación.**

En tratándose de estos últimos impuestos, existen análogas condiciones a las que sirven de apoyo a la iniciativa que se comenta: convenios entre la Federación y los Estados, a virtud de los cuales han renunciado estos últimos a decretar impuestos locales sobre los productos que antes se enumeran, a cambio de la participación que el Gobierno del Centro les otorga en sus impuestos. Independientemente de ello, hay la circunstancia adicional de que el impuesto sobre explotaciones forestales podría ser utilizado por la Federación, no ya sólo para fines puramente fiscales, sino como medio de evitar la deforestación.

Al propio tiempo, estima la Comisión que sin alterar el presente orden de cosas, ni hacer sufrir quebranto alguno en las finanzas de los Estados, resulta conveniente adicionar la Constitución, en obsequio a la claridad de sus mandamientos, con un precepto en el que se establezcan cuáles son los impuestos que únicamente la Federación puede decretar.

No se nos escapan las naturales imperfecciones de nuestra proposición, y si nos hemos decidido a someterla a la consideración de esta H. Asamblea, ello ha obedecido a la creencia de que, de llevarse adelante la modificación constitucional que sugerimos, quedará abierto el camino que, a nuestro juicio, necesariamente tendrá que seguirse en fecha más o menos próxima, para delimitar hasta en sus últimos detalles, las órbitas de competencia tributaria de la Federación y de los estados. Por ahora, nos concretamos a proponer que se incorporen a la Constitución aquellas normas cuya vigencia ha sido autorizada ya por la práctica cotidiana.

La Comisión Dictaminadora considera que no es la fracción X del artículo

73 constitucional la que precisa modificar y adicionar, pues ella se refiere a diversas materias y sólo ocasionalmente alude a la distribución del impuesto sobre energía eléctrica. En tal virtud, propone se adicione una nueva fracción al artículo 73, en la que se agrupen todas las disposiciones sobre impuestos federales (...).

En este orden de ideas, la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados en lugar de incluir en el texto de la fracción X del artículo 73 de la Constitución la facultad del Congreso de la Unión para legislar en materia de tabaco, tal y como lo proponía la Iniciativa Presidencial, sugirió adicionar a dicho artículo una fracción XXIX en la cual se enlistaran las fuentes tributarias que solo la Federación podía gravar, incluyendo por supuesto las contribuciones especiales sobre producción y consumo de tabacos labrados, que era el tema original de la propuesta, pero incluyendo también otras fuentes tributarias que en la práctica o por la interpretación constitucional ya habían sido reservadas al Congreso de la Unión, tales como los impuestos sobre gasolina, explotación forestal, cerillos, fósforos, entre otros.

Por otro lado, de la transcripción anterior también sobresale la convicción de nuestros legisladores de que con el tiempo todos los impuestos a la industria y el comercio debían reservarse al Congreso de la Unión, pues ello favorecería su desenvolvimiento y desarrollo, además de que técnicamente la fracción X del artículo 73 constitucional que desde entonces concedía a la Federación la facultad exclusiva para legislar en materia de comercio ya comprendía la potestad para gravarla. A pesar de lo anterior, nuestros legisladores tuvieron la prudencia de reconocer que las circunstancias políticas y económicas que privaban en el país en aquél momento no eran propicias para emprender una reforma de tal magnitud, es decir que declarara que todos los impuestos a la industria y el comercio eran de exclusiva competencia federal, máxime que como afirma Orrantia Arellano todos los estados tenían en vigor en ese tiempo un impuesto sobre ingresos mercantiles, sin

el cual se hubiera puesto en verdadero peligro la subsistencia misma de los estados.¹⁰²

Como vemos, esta razón de índole político y no jurídico justificó que nuestros legisladores no se atrevieran a declarar en ese momento que todos los impuestos a la industria y el comercio eran de exclusiva competencia del Congreso de la Unión y prefirieran dejar dicha cuestión a las administraciones futuras, conformándose con reservar a dicho órgano solamente algunos de esos impuestos al comercio, así como algunos otros que ya habían sido autorizados por la práctica cotidiana o bien por la interpretación constitucional.

Ahondando un poco más en este tema, sobresale la explicación que dio el Diputado José Hernández Delgado, Presidente de la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados ante los legisladores para explicar estas modificaciones efectuadas por la Comisión a la propuesta presidencial:

A través de una iniciativa en apariencia intrascendente, el Ejecutivo Federal plantea una cuestión de incalculable importancia para la vida económica nacional, que está íntimamente ligada con nuestro sistema político constitucional (...). Esa iniciativa es en apariencia intrascendente (porque) no hace otra cosa que consagrar el status quo. A la fecha veintiséis, de las treinta y dos entidades de la Unión, están viviendo bajo un sistema idéntico al que se planea en la iniciativa de reforma constitucional (...).

Sin embargo, **la fundamentación de la iniciativa del Ejecutivo se conecta con un problema general de largo alcance, en el que la industria tabaquera representa sólo uno, y tal vez no el más importante de sus aspectos: la necesidad de crear un régimen tributario uniforme en toda la República para el comercio y la industria.**

Los inconvenientes del sistema vigente saltan a la vista: duplicidad de impuestos...multiplicidad de las oficinas recaudadoras; diversidad de los procedimientos de exacción; variedad en las cuotas de uno a otro Estado. En tales circunstancias, ninguna industria, ningún comercio, ninguna fuente de riqueza pueden desenvolverse o prosperar.

¹⁰² Cfr. ORRANTIA ARELLANO, Fernando. *op. cit.*, pág. 189.

Precisa imperiosamente poner término a esa situación caótica y confusa, y establecer un régimen tributario uniforme en toda la República. Más, para hacerlo, es menester atacar un delicado problema de orden constitucional. (...)

El sistema vigente es defectuoso... por cuanto la Constitución - ley de leyes - no determina cuáles son los impuestos que puede decretar exclusivamente la Federación, cuáles los reservados a las entidades que la integran y cuáles son los arbitrios destinados a cubrir los gastos municipales. Ahora bien, **mientras esa delimitación de competencias tributarias no opere; mientras los Estados no adopten un régimen impositivo uniforme en lo que mira a sus fuentes de ingresos, el Territorio Nacional estará dividido por tantas fronteras cuantas entidades federativas existen, cuando la tendencia debe ser, erigir al país en una sola entidad fiscal, pues sólo así será posible convertirlo en una sola unidad aduanera, en una sola unidad comercial, en una sola unidad económica.**(...)

Ante la iniciativa de reforma constitucional formulada por el Ejecutivo, se presentaron a la Comisión tres caminos: aceptarla, repudiarla o ampliarla. Aceptarla, en atención a que la misma consagra el status quo, haciéndolo extensivo a los seis Estados de la Unión que no han aceptado aún el sistema de la Ley de Impuestos Sobre Tabacos Labrados. Repudiarla, por parecer innecesario elevar a la categoría de norma constitucional, una práctica que ya está en uso. El tercer camino consistía en ampliar la iniciativa del Ejecutivo y acometer una reforma de fondo en materia tributaria.

Ya decía, anteriormente, cuáles son los inconvenientes que encontró la Comisión para hacer una reforma de fondo, con la amplitud que deseara. No obstante, halló posible sortear los obstáculos que ofrece el tercer camino, dando un más largo alcance al proyecto del Ejecutivo.

Existe todo un grupo de impuestos -que la segunda Convención Fiscal denominó "contribuciones especiales", y que no son otra cosa que impuestos al comercio y a la industria - que se encuentran en análogas condiciones al impuesto sobre tabacos labrados. Esos impuestos gravan la gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamieles y otros productos de su fermentación, explotación forestal. Ahora bien, en tratándose de todos esos impuestos, la Federación ha estado otorgando participaciones a los Estados, a cambio de la renuncia de éstos a su facultad impositiva. **Hay, pues, un régimen tributario uniforme sobre gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamieles y otros productos de su fermentación, explotación forestal, a semejanza del de la industria de tabacos, al que se circunscribe la iniciativa del Ejecutivo. Sin quebranto para los fiscos locales, la reforma constitucional a debate, puede ampliarse, por tanto, a esos impuestos especiales.** (...)

Por ello, en el dictamen de la Comisión se propone que se adicione el artículo 73 constitucional, no ya únicamente en el sentido en que lo sugiere el Ejecutivo, sino de declararse que las contribuciones especiales a que antes me contraje, puedan ser decretadas por el Congreso de la Unión, con exclusión de las Legislaturas locales, bien a que a base de participaciones a las entidades que integran la Federación.

Sin embargo, no es ésta la única modificación que proponemos. Hemos pensado que, de limitarse la adición a las "contribuciones especiales" sobre tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamieles y otros productos de su fermentación, explotación forestal, podría crearse un delicado problema en orden a la interpretación de nuestros textos constitucionales.

Ocurre que la Constitución... tan sólo se ocupa expresamente de reservar a la Federación los impuestos arancelarios y el de energía eléctrica. No obstante, algunas leyes secundarias, como la del petróleo, la de minas, la de vías generales de comunicación, la de instituciones de crédito, la de sociedades de seguros, preceptúan que los impuestos sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, sobre instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, están reservados exclusivamente a ésta, y sustraen las anteriores materias al régimen tributario de las entidades locales. Ello ha originado que algunos Estados aleguen, apoyándose en el artículo 124 de la Carta Fundamental, que esas disposiciones son inconstitucionales, pues las facultades que no están expresamente concedidas a la Federación, se entienden reservadas a la entidad de la Unión y la Constitución sólo se refiere de modo categórico a los impuestos aduanales y al de energía eléctrica.

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... 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, aguamiel 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.

La Comisión dictaminadora consideró conveniente, en consecuencia, proponer que la adición al artículo 73 constitucional se amplíe en orden a declarar expresamente federales los impuestos sobre los recursos naturales mencionados por los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros y sobre los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Adoptando ese camino, la Comisión creyó eludir las desventajas antes apuntadas, e instaurar un sistema, hoy por hoy modesto, pero congruente y susceptible de desenvolverse en el futuro: el de mención expresa, en los textos constitucionales, de los impuestos reservados a la Federación. De aprobarse la reforma constitucional en los términos que sugerimos, nos aventuramos a predecir que no encontrará resistencia alguna en las legislaturas locales, como que al establecerse la federalidad de determinados impuestos, lo único que se hace es consagrar el status quo existente.

La Comisión considera saludable recomendar en el dictamen, como lo hace ahora, por mi conducto, que se apruebe la iniciativa del Ejecutivo -adicionada por la propia Comisión, en los términos que ustedes acaban de escuchar - como un primer paso encaminado a conseguir una reforma de fondo a nuestro sistema tributario. **La modificación que proponemos, a pesar de tener mayor amplitud que la que sugiere el Ejecutivo, tiene, ciertamente un corto alcance.** Pero, así y todo, creemos que permitirá enmarcar en la Constitución, en un futuro más o menos próximo, las bases indispensables para resolver todos los problemas conexos a la necesidad de establecer un régimen tributario uniforme en la República. La reforma de fondo a nuestro sistema fiscal, tendrá que hacerse, delimitando las competencias tributarias de los Estados y la Federación determinando la participación de los Estados en los impuestos federales, así como los arbitrios con que hayan de contar los municipios; reduciendo el número de oficinas exactoras; simplificando, en una palabra, los complejos y viciosos procedimientos en vigor. Estamos seguros de que algún día tendrá que hacerse una reforma de esa naturaleza. Hoy, por hoy, no estamos en aptitud de acometerla, ni recomendarla. De ahí nuestra abstención. **De ahí que circunscribamos nuestro dictamen a una adición al artículo 73 constitucional de una fracción, en la que se mencionen como expresamente reservados a la Federación, los siguientes impuestos:**

Primero. Los arancelarios. Esta norma la contiene ya la Constitución en su artículo 73, fracción IX. Lo único que proponemos, es agruparla con otras reglas

sobre materia tributaria, de que se ocupará la fracción XXIX del propio artículo 73.

Segundo. Sugerimos, después, que sólo el Congreso de la Unión quede facultado para establecer impuestos sobre los recursos naturales que especifican los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 constitucional, y que son del dominio de la nación: aguas de jurisdicción federal, minerales, petróleo, sal gema, etc.

Tercero. Proponemos en seguida que las actividades de las instituciones bancarias y de las empresas de seguros, queden sometidas exclusivamente al régimen tributario de la Federación. Esta regla no es nueva: se contiene ya en la legislación secundaria. Es más, conviene agregar que, hasta la fecha, los Estados se han abstenido de gravar las actividades de las instituciones de crédito y de seguros.

Cuarto. Lo propio podemos decir, bien que con algunas excepciones que no alteran la existencia de la regla general, con referencia a los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. En el último período de sesiones, esta Legislatura votó la Ley sobre Vías Generales de Comunicación, en la que se establece que las empresas de transportes organizadas al amparo de una concesión federal, estarán exentas de todo género de impuestos locales y municipales.

Si elevamos, pues, a la categoría de preceptos constitucionales las normas de leyes secundarias sobre aguas, minas, petróleo, instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, habremos eliminado, de una vez por todas, las dudas que se presenten en orden a si la facultad que tiene la Federación para legislar sobre las anteriores materias, lleva implícita o no su potestad para organizar, con exclusión de los Estados y municipios, el régimen tributario que les resulte aplicable.

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.

En este orden de ideas, aunque la iniciativa presidencial lo único que pretendía era facultar al Congreso de la Unión para legislar en materia de producción y consumo de tabaco, considerando que esto era más que suficiente para que dicho órgano

podiera imponer, con exclusión de los estados, contribuciones sobre dicha fuente, la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados consideró conveniente que de una vez por todas se indicara en la Constitución, en forma expresa y tajante, todas las fuentes tributarias que el Congreso de la Unión podía gravar en forma exclusiva, para lo cual consideró varias materias que ya se encontraban previstas en la Constitución como son el comercio exterior, la energía eléctrica, algunas de las previstas en la fracción X del artículo 73 constitucional e incluso algunas otras que por vía de hecho, aunque sin sustento legal alguno, ya venía gravando la Federación en forma exclusiva.

No obstante, Orrantia Arellano comenta que la adición de esta fracción fue una reforma sin técnica legislativa porque simplemente se adicionó al texto constitucional sin tomar en cuenta el texto ya existente y sin tomar en consideración tampoco que el Congreso de la Unión ya tenía, desde 1917, la facultad para legislar y con ello para crear impuestos en algunas de las materias respecto de las cuales la fracción XXIX autoriza a la Federación para cobrar impuestos.

Esta reforma, carente de técnica legislativa, sin duda alguna pone en serios aprietos al intérprete de la Constitución, quien a partir de 1942, año en que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, debe decidir si el Congreso de la Unión únicamente tiene facultades exclusivas para imponer tributos sobre las fuentes que se encuentran específicamente descritas en la fracción XXIX del artículo 73, como argumenta De la Garza, o también tiene facultades para imponer contribuciones sobre todas aquellas materias respecto de las cuales también tiene la facultad exclusiva y genérica para legislar, como argumenta Flores Zavala.

En nuestra opinión, la respuesta debe ser la segunda, toda vez que la intención de la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados era incluir en dicha fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución todas las materias respecto de las

cuales el Congreso de la Unión ya tenía, desde 1917, la facultad exclusiva para legislar, con excepción de la materia del comercio.

Ahora bien, la razón por la que dicha Comisión no se atrevió a declarar que sólo la Federación podía imponer contribuciones al comercio es porque consideró que era prematuro en ese tiempo e inconveniente para la economía de los estados privarlos de dicho ingreso, entre otras razones porque todos los estados tenían en vigor impuestos a la industria y el comercio.

Como podemos apreciar, esta es una razón mucho más de índole político que jurídico, pero que lamentablemente influyó en la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la siguiente ejecutoria:

COMERCIO, LA FACULTAD TRIBUTARIA GENERICA SOBRE TAL MATERIA NO ES PRIVATIVA DE LA FEDERACION, SINO QUE TAMBIEN CORRESPONDE A LOS ESTADOS. La atribución concedida al Congreso de la Unión por el artículo 73, fracción X, de la Constitución Federal, para legislar en toda la República sobre comercio, no significa que esta materia genérica constituya una fuente de imposición reservada exclusivamente a la Federación, toda vez que la interpretación sistemática de tal precepto, en relación con lo establecido por los artículos 73, fracciones IX y XXIX y 117, fracciones IV, V, VI, y VII de la Constitución General de la República, así como su interpretación histórica (artículo 72, fracción X de la Constitución 1857 y su reforma de 14 de diciembre de 1883), conducen a concluir que la facultad de imponer tributos sobre la materia de comercio en general, también corresponde a los Estados.^[TA]; 7a. Época; Pleno; Informes; Informe 1969; Pág. 188

Orrantia Arellano, al analizar la sentencia del juicio de amparo en revisión que culminó con la emisión de la ejecutoria que antecede, comenta lo siguiente:

“... en enero de 1969 cuando el Pleno de la Suprema Corte de Justicia resolvió dicho juicio de amparo, existía en vigor en todos los estados el impuesto local denominado “Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles”, cuya inconstitucionalidad hubiera quedado establecida si la sentencia aludida hubiera declarado que el gobierno federal tiene la facultad exclusiva para establecer impuestos en materia de comercio, como consecuencia de la facultad exclusiva para legislar en dicha materia. Esta circunstancia de carácter político y no jurídico no puede

dejar de tomarse en consideración, en virtud de que en 1969 existía una influencia notoria indiscutible del Presidente de la República y del Secretario de Hacienda y Crédito Público sobre la Suprema Corte de Justicia, que lamentablemente se reflejaba en las decisiones de dicho tribunal, sobre todo en aquellas que eran importantes y trascendentes para la recaudación fiscal federal. Prueba de ello es precisamente la inconsistencia jurídica y lógica de la resolución precedentemente transcrita, ya que contiene argumentos sin fundamento, contradicciones y sobre todo argumentos que no tienen relación con el tema objeto de la interpretación jurídica (...) Si la Constitución vigente otorga al Congreso Federal la facultad para legislar en materia de comercio, ello comprende necesariamente la posibilidad de crear impuestos al comercio, toda vez que para crear un impuesto es indispensable legislar. La falacia expuesta por la Suprema Corte en la sentencia antes transcrita al afirmar que si la Constitución de 1857 no otorgó a la Federación la facultad para legislar en materia de comercio, ello demuestra que el Constituyente de 1917 tampoco pretendía otorgarla, cae por su propia falta de sustento lógico. Se trata de una norma jurídica distinta de la contenida en la Constitución de 1857. Si la Constitución de 1917 modificó radicalmente el texto de la fracción X del artículo 73 de la Constitución de 1857, significa que hubo un cambio en la intención del Constituyente Permanente o cuando menos que el cambio en el texto nos permite obtener una interpretación jurídica distinta, atendiendo a la literalidad del nuevo texto constitucional. Si los estados no pueden legislar en materia de comercio, es evidente que no pueden crear impuestos a las actividades mercantiles, ya que para ello sería necesario que el Congreso local aprobara una ley creando el impuesto local sobre comercio. Esta interpretación lógica es fundamental para resolver la cuestión.

De hecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha resuelto en jurisprudencia firme que de la fracción X del artículo 73 constitucional no puede derivarse la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para gravar el comercio, valiéndose para ello de argumentos por demás falaces, como una supuesta interpretación histórica que incluye el análisis de preceptos constitucionales que ni siquiera se encontraban vigentes al momento de resolver dicho asunto, como el artículo 72 de la Constitución de 1857 que, a diferencia de la Constitución vigente, únicamente otorgaba al Congreso de la Unión la facultad para sentar las bases de la legislación mercantil y no para legislar en materia de comercio, que constituye una facultad mucho más acotada y restringida que la actual.

Ahora bien, a pesar de existir jurisprudencia firme en relación con el tema que nos ocupa, e independientemente de la falta de sustento lógico de los argumentos que motivaron la emisión de la misma, consideramos que en el caso específico de las vías generales de comunicación y la facultad exclusiva para gravarlas, no es aplicable el mismo argumento conforme al cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que la facultad genérica para legislar en materia de comercio no llevaba implícita la facultad específica para gravarlo, toda vez que de la simple lectura de la jurisprudencia en comento, se observa que para arribar a tal conclusión nuestro Máximo Tribunal se valió de una supuesta interpretación histórica que difícilmente podría coincidir con la interpretación histórica que debe hacerse del artículo 73 fracción XVII referente a las vías generales de comunicación.

Ciertamente, como ha quedado demostrado hasta aquí, los autores de la reforma constitucional de 1942 quisieron incluir en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución todas las materias respecto de las cuales el Congreso de la Unión ya tenía, desde 1917, la facultad exclusiva para legislar, con excepción de la materia de comercio, pues ello pondría en grave riesgo las finanzas públicas de los estados cuyos ingresos provenían en gran parte de los impuestos locales sobre dicha materia.

De hecho, la Comisión de Puntos Constitucionales de la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión previó la posibilidad de que con la inclusión de la fracción XXIX al artículo 73 Constitucional, a través del cual pretendía otorgarse a la Federación la facultad exclusiva para imponer las contribuciones especiales sobre gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamieles y otros productos de su fermentación, se echara por tierra el argumento que hasta ese entonces había sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que estando facultado el Congreso de la Unión para legislar sobre minas, petróleo, aguas, vías generales de comunicación e instituciones de crédito, implícitamente tenía también la facultad para gravarlas con exclusión de los estados.

En este orden de ideas, la Comisión de Puntos Constitucionales propuso que la fracción XXIX del artículo 73 constitucional no se refiriera ya únicamente a dichas contribuciones especiales, sino también a todas las demás materias cuya facultad para regularlas correspondía al Congreso de la Unión desde 1917.

Así pues, en el caso de las vías generales de comunicación, la facultad para gravarlas quedó comprendida ya no sólo en la fracción XVII del artículo 73 constitucional, que desde 1917 establecía la facultad del Congreso de la Unión para legislar sobre las mismas, sino también en la fracción XXIX, punto 4 del mismo artículo que ahora le concedía facultades exclusivas al Congreso de la Unión para imponer contribuciones sobre bienes o servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

Es importante subrayar que en aquél tiempo, la explotación de las vías generales de comunicación y específicamente la operación del servicio público de autotransporte requería de concesión otorgada por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 152 y 153 de la Ley de Vías Generales de Comunicación que en ese entonces se encontraba vigente y si bien es cierto que en la actualidad la prestación de este servicio ya no requiere de concesión sino únicamente de permiso, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6 fracción I del Reglamento de Autotransporte Federal y Servicios Auxiliares, la sustitución de esta figura tuvo como única finalidad la de flexibilizar los requisitos para la prestación de este servicio y ampliar las posibilidades de que nuevos sujetos entraran a competir en este sector pero nunca la de privar a la Federación de su facultad exclusiva para imponer contribuciones sobre esta materia, máxime que el artículo 7 de la Ley de Vías Generales de Comunicación prohíbe expresamente esta cuestión.

Dicho lo anterior, es posible afirmar que tanto la intención de nuestro Constituyente de 1917 como la de nuestro Poder Reformador de 1942, fue reservar al Congreso de la Unión la facultad para imponer contribuciones sobre vías generales de comunicación y los servicios públicos que en ellas se establecieran, interpretación que debe prevalecer a la fecha, por más que actualmente la prestación de este servicio ya no requiera de concesión sino únicamente de permiso, toda vez que subsiste la fracción XVII del artículo 73 de la Constitución que reserva al Congreso de la Unión la facultad para legislar sobre esta materia y, por otro lado, el poder reformador de 1940 creyó válidamente incluir esta potestad para gravar las vías generales de comunicación en el artículo 73, fracción XXIX, punto 4 de la Constitución, que reserva al Congreso de la Unión la facultad para imponer contribuciones sobre bienes y servicios públicos concesionados, pues como se insiste en ese tiempo la operación del servicio público de autotransporte requería de concesión otorgada por el Gobierno Federal e incluso esta fue una de los temas o materias principales por las que nuestro Poder Reformador decidió incluir este punto 4 a la fracción XXIX del artículo 73.

En otras palabras, cuando nuestro Poder Reformador decidió reservar al Congreso de la Unión la facultad para imponer contribuciones sobre bienes o servicios públicos concesionados lo hizo teniendo principalmente en cuenta a las vías generales de comunicación y los servicios públicos que en ellas se establecieran, lo cual se corrobora con la simple lectura de la discusión sostenida ante la H. Cámara de Diputados en relación con esta reforma, la cual transcribimos con anterioridad, además de que dicha interpretación es congruente con la prohibición prevista en el artículo 7 de la Ley de Vías Generales de Comunicación que prohíbe a los estados, municipios y Distrito Federal imponer contribuciones sobre dichas vías o los servicios públicos que en ellas se establezcan, como sucede con el transporte público federal.

Aunado a lo anterior, y dejando un poco de lado la cuestión histórica, desde un punto de vista lógico sería muy difícil sostener que la intención de nuestro Constituyente hubiera sido la de reservar al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para legislar sobre vías generales de comunicación y al mismo tiempo permitir que los estados o el Distrito Federal pudieran establecer tributos sobre dichas vías, toda vez que cuando la Constitución reserva a la Federación la facultad para legislar sobre determinada materia lo hace con la finalidad de que dicho orden de gobierno ejerza la rectoría y el control exclusivo sobre esa materia, ya sea porque constituye un área prioritaria para el desarrollo nacional o simplemente por el interés de contar con una regulación uniforme que evite barreras u obstáculos en su desarrollo.

En consecuencia, si los estados o el Distrito Federal pudieran imponer contribuciones que versaran sobre las vías generales de comunicación podrían fácilmente obstaculizar y entorpecer su desarrollo y hasta poner en peligro su propia existencia, como lo estima el maestro Tena, lo cual iría absolutamente en contra de la intención de nuestro Constituyente al reservar al Congreso de la Unión la facultad para legislar sobre dicha cuestión.

Ahora bien, el impuesto a la tenencia vehicular que establece el artículo 160 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal es un impuesto que grava la tenencia o el uso de los vehículos a que se refiere ese ordenamiento, entre los cuales destacan los vehículos que transitan con placas de transporte público federal, según se desprende del segundo párrafo del artículo 161 Bis.

En este orden de ideas, si el impuesto a la tenencia vehicular que establece el Código Fiscal del Distrito Federal grava, entre otros, la tenencia o el uso de los vehículos con los que se presta el servicio de transporte público federal y, por otro lado, la explotación de las vías generales de comunicación requiere necesariamente el uso de dichos vehículos, resulta evidente entonces que un impuesto como este invade

flagrantemente la esfera de competencias de la Federación, al afectar directamente la explotación de dichas vías y pudiendo, en consecuencia, restringir, obstaculizar, entorpecer y en casos extremos hasta impedir dicha explotación, cuestión que lógicamente resulta contraria a la intención de nuestro Constituyente al reservar al Congreso de la Unión la facultad para legislar sobre dicha materia.

Al respecto, no debemos perder de vista que aunque el objeto del impuesto sobre tenencia no lo constituye propiamente la explotación de las vías generales de comunicación sino simplemente el uso o tenencia de los vehículos descritos en el propio Código, no menos cierto es que dicho gravamen incide directamente sobre un bien u objeto imprescindible para la explotación de esas vías, es decir los vehículos que circulan con placas de transporte público federal, ya que no se concibe otro modo de explotar dichas vías que no sea mediante la tenencia y uso de esos vehículos.

Dicho de otro modo, el uso de los vehículos que cuentan con placas de transporte público federal constituye un requisito *sine qua non* para la explotación de las vías generales de comunicación de tal manera que el hecho imponible del impuesto en comento, al menos por lo que concierne a estos vehículos, incide directamente sobre una materia cuya regulación nuestro Constituyente quiso que correspondiera única y exclusivamente a la Federación, de ahí que la Asamblea Legislativa carezca de competencia para imponer este tipo de gravámenes que versan precisamente sobre la explotación de esas vías.

Por otra parte, cabe subrayar que el impuesto en comento no solamente transgrede lo dispuesto por el artículo 73 fracción XVII de la Constitución Política Mexicana que reserva al Congreso de la Unión la facultad para legislar sobre vías generales de comunicación, sino también lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley de Vías Generales de Comunicación que expresamente prohíbe a los estados, municipios y Distrito

Federal imponer contribuciones sobre dichas vías y los servicios públicos que en ellas se establezcan, lo anterior en los términos siguientes:

Artículo 7. Las vías generales de comunicación, los servicios públicos que en ellas se establezcan, los capitales y empréstitos empleados en ellos, las acciones, bonos y obligaciones emitidos por las empresas, **no podrán ser objeto de contribuciones de los estados, departamentos del Distrito Federal o municipios.**

En consecuencia, resulta indudable que el impuesto a la tenencia vehicular que establece el Código Fiscal del Distrito Federal, respecto de aquellos vehículos que circulan con placas de transporte público federal y con los que lógicamente se presta este servicio, también es violatorio del artículo 7 de la Ley de Vías Generales de Comunicación, el cual si bien es cierto no puede ir más allá de lo que establece la Constitución, si puede ir acorde con la misma, de tal manera que este artículo no es más que una reiteración de lo que establece el artículo 73 fracción XVII de la Constitución Política Mexicana que reserva al Congreso de la Unión la facultad para legislar sobre vías generales de comunicación y en consecuencia también para gravarlas.

En síntesis, resulta evidente que el impuesto a la tenencia vehicular que establece el Código Fiscal del Distrito Federal, con relación a los vehículos que circulan con placas de transporte público federal, invade la esfera de competencias de la Federación y por ende vulnera los artículos 73 fracción XVII de la Constitución Política Mexicana y 7 de la Ley de Vías Generales de Comunicación, toda vez que incide directamente sobre la explotación de esas vías y grava un servicio público establecido sobre las mismas.

Por otro lado, dicha invasión de esferas atenta también contra el principio de legalidad que tutela nuestra ley fundamental en su artículo 16 párrafo primero, toda vez que los órganos del Estado solo pueden hacer aquello que la ley les permite y en este caso la Asamblea Legislativa del Distrito Federal carece de competencia para

legislar sobre vías generales de comunicación y en consecuencia para imponer gravámenes sobre los vehículos que posibilitan la explotación de esas vías.

Robustece lo anterior el siguiente criterio emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Quinta Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXVIII, Pág. 1370, que a la letra establece:

VIAS GENERALES DE COMUNICACION, LOS ESTADOS NO ESTAN FACULTADOS PARA IMPONER CONTRIBUCIONES SOBRE ELLAS. De la lectura de los artículos 73 y 124 de nuestra Constitución y 6o. de la Ley de Vías Generales de Comunicación de 1932, se deduce que los Estados de la Federación, carecen de facultades para imponer contribuciones sobre vías generales de comunicación. **El hecho de que el artículo 117 de la Constitución Federal, no prohíba a los Estados, imponer contribuciones sobre dichas vías, no implica la facultad de éstos para imponerlas, porque los Estados de la Federación únicamente tienen las facultades que nuestra Constitución no reserva a los funcionarios federales; lo que quiere decir que cuando un precepto constitucional da facultades al Congreso Federal para legislar sobre vías generales de comunicación, los Estados que forman la Federación, no pueden legislar sobre la misma materia, ya que ello se opondría al sistema general que establece el artículo 124 citado.** [TA]; 5a. Época; 2a. Sala; S.J.F.; Tomo LXVIII; Pág. 1370.

Igualmente sirve de sustento la tesis emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Quinta Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XLV, Pág. 16, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación:

VIAS GENERALES DE COMUNICACION, IMPUESTOS CAUSADOS POR LOS SERVICIOS A LAS. Conforme al artículo 2o. de la Ley Sobre Vías Generales de Comunicación y Medios de Transporte, de 21 de agosto de 1931, son partes integrantes de las vías generales de comunicación, entre otras, los terrenos que se requieren para el establecimiento de sus servicios auxiliares, estaciones y demás dependencias y accesorios, así como sus obras de arte y demás construcciones para su mejor servicio. De acuerdo con lo que dispone el artículo 3o. de la misma ley las vías generales de comunicación y los medios de transporte que operen en ellas, están sujetos exclusivamente al Gobierno Federal, cuando se trata de algunas materias que el mismo artículo enumera, entre las que se encuentra la señalada en la fracción VIII del mismo precepto, que se refiere a contribuciones e impuestos de cualquier género, sobre vías generales de comunicación, los servicios públicos en ellas establecidos, sus

servicios auxiliares, dependencias y accesorios. Por último, el artículo 7o. de la misma Ley, establece que las vías generales de comunicación, los servicios públicos en ellas establecidos, sus servicios auxiliares indispensables, sus dependencias y sus accesorios, capitales, empréstitos, etcétera, en ningún tiempo podrán ser objeto de contribuciones en los Estados y Municipios. En tal virtud, si una persona tiene a su cargo la prestación de algún servicio a las vías generales de comunicación, como es por ejemplo el suministro de agua potable a los barcos surtos en la bahía de un puerto, suministro que hace en virtud de un contrato concesión, las autoridades municipales no pueden exigirle el pago de impuestos, aun cuando estos queden comprendidos dentro de los giros que grava la Ley de Hacienda de la entidad de que se trate. [TA]; 5a. Época; 2a. Sala; S.J.F.; Tomo XLV; Pág. 16.

Por otra parte, consideramos que no existe razón lógica ni jurídica alguna para que el Distrito Federal pretenda gravar un acto que ni siquiera tiene verificativo dentro de su territorio como lo es el uso y tenencia de los vehículos con los que se presta el servicio público de autotransporte federal, toda vez que dichos vehículos no son utilizados dentro de su territorio, sino en las vías federales de comunicación, las cuales se encuentran sujetas exclusivamente a los poderes federales, de acuerdo con lo que dispone el artículo 3º de la Ley de Vías Generales de Comunicación y por otra parte el Distrito Federal tampoco expide las placas de circulación a dichos vehículos, lo que en otras palabras significa que dicha entidad federativa no tiene injerencia alguna en el acto jurídico que pretende gravar.

Al respecto, existe un criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que considera que la potestad tributaria de las entidades federativas se encuentra limitada también por los actos o hechos jurídicos que se verifiquen dentro de su territorio, pues independientemente de que dichas entidades federativas tengan amplia libertad para establecer los tributos que consideren, así como el criterio de vinculación que dé nacimiento a las obligaciones contributivas correspondientes, al hacerlo deben tener en consideración el límite espacial de validez al que constitucionalmente están restringidos, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 121 fracción I de la Constitución Política Mexicana que reconoce el principio de territorialidad de las normas.

Para mayor entendimiento, se transcribe dicho criterio emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Octubre de 2000; Pág. 359, que establece lo siguiente:

POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. SE ENCUENTRA LIMITADA POR EL ARTÍCULO 121, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA, EN TANTO QUE EL ÓRGANO LEGISLATIVO DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS NO PUEDE ESTABLECER CONTRIBUCIONES QUE GRAVEN ACTOS O HECHOS JURÍDICOS QUE SE VERIFIQUEN FUERA DE SU TERRITORIO. La fracción I del artículo 121 de la Constitución General de la República establece que las leyes de un Estado sólo tendrán efecto en su propio territorio y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él. De esa forma se recoge el principio de territorialidad, conforme al cual **las leyes de un Estado sólo pueden obligar a quienes realicen actos jurídicos en su territorio, pero no afectan a quienes los efectúen fuera de éste, principio que aplicado al campo impositivo implica que el poder tributario de cada Estado de la Federación, debe limitarse a gravar los actos o hechos jurídicos que se verifiquen en su territorio, al tenor de su respectivo orden jurídico.** De esto se sigue que si bien las entidades federativas al establecer un impuesto tienen amplia libertad para fijar el hecho imponible y el criterio de vinculación tributaria que dé nacimiento a la obligación correspondiente, al hacerlo deben tener en consideración el límite espacial de validez al que constitucionalmente están restringidos, para lo cual deben tomar en cuenta que aun cuando algunos de tales hechos permiten la utilización de dos o más criterios de vinculación tributaria, como son el domicilio, la ubicación de la fuente de riqueza o el lugar de consumo, **el respectivo hecho o acto jurídico gravado deberá desarrollarse dentro de su territorio,** lo que además evita que tributos de diversas entidades federativas graven simultáneamente dos o más veces la misma manifestación de riqueza. [TA]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XII, Octubre de 2000; Pág. 359

Así pues, a diferencia de los tenedores o usuarios de vehículos que cuentan con placas expedidas por el Distrito Federal que principalmente hacen uso de sus vehículos en las vías locales de comunicación de esa entidad federativa, los tenedores o usuarios de vehículos que cuentan con placas de transporte público federal utilizan sus vehículos principalmente en las vías federales de comunicación, por lo que a nuestro juicio el simple hecho de que dichos sujetos tengan su domicilio fiscal en el Distrito Federal no es una razón suficiente para obligarlos a cubrir el

impuesto, máxime que lo anterior incluso podría generar condiciones inequitativas de competencia entre aquellos permisionarios del servicio público de autotransporte que tengan su domicilio fiscal en el Distrito Federal y aquellos otros permisionarios que tengan su domicilio fiscal en cualquier otra entidad federativa en la que no se grave la tenencia y uso de dichos vehículos, toda vez que ambos permisionarios podrían prestar exactamente el mismo servicio y hasta explotar la misma ruta, pero solo aquél que tuviera su domicilio fiscal en el Distrito Federal tendría que cubrir el impuesto, lo que lógicamente impactaría negativamente en los costos de explotación del servicio y consecuentemente en sus propias tarifas.

Esta circunstancia incluso podría dar lugar a abusos por parte de los contribuyentes que hasta podrían simular un cambio de domicilio fiscal con el único propósito de no pagar este impuesto.

Como podemos apreciar, el hecho de gravar la tenencia y uso de vehículos que cuentan con placas de transporte público federal no solamente tiene consecuencias a nivel local, sino por el contrario impacta profunda y negativamente sobre un tema de interés nacional que tiene que ver precisamente con las vías federales de comunicación y las condiciones que deben privar en su explotación, por lo que indudablemente estamos ante la presencia de un asunto cuya regulación debe corresponder exclusivamente al Congreso de la Unión, entre otras cosas porque su desarrollo se extiende y afecta a diversas entidades federativas, rebasando los límites de cada una de esas entidades, lo que hace indispensable la existencia de un régimen fiscal uniforme y adecuado que asegure su desenvolvimiento y desarrollo.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La potestad tributaria consiste en la facultad o posibilidad jurídica que tiene el Estado de imponer las contribuciones necesarias para satisfacer el gasto público. El sustento legal de esta potestad se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución que impone a los mexicanos la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal o estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

SEGUNDA. En un Estado Federal en el que necesariamente coexisten varios órdenes o niveles de gobierno, como son el federal, el estatal y el municipal, la potestad tributaria puede ser ejercida entre todos o algunos de esos órdenes a fin de que cada uno de ellos se allegue de los recursos que necesita para su propia subsistencia. En el caso de México, la Constitución atribuye competencia para imponer tributos tanto al Congreso de la Unión como a las legislaturas de los estados y a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

TERCERA. El poder tributario del Estado no es un poder absoluto sino que se encuentra limitado por la propia Constitución y los tratados internacionales firmados y ratificados por México en los cuales se reconozcan derechos humanos en favor de los contribuyentes.

CUARTA. Uno de los límites más importantes al poder tributario del Estado lo constituye el principio de legalidad. Este principio implica, en su aspecto más general, que las autoridades, tanto administrativas como legislativas y jurisdiccionales, deben someter todos sus actos al imperio de la ley, sin que puedan ir más allá de lo que aquella establece ni hacer nada que aquella no les permita. Este principio lo consagra la Constitución en su artículo 16.

QUINTA. Por otro lado, también existe un principio de legalidad tributaria que se desprende del artículo 31 fracción IV de la Constitución según el cual no puede existir en México ningún impuesto que no esté expresamente previsto en la ley, la cual debe señalar con la suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del tributo, como son los sujetos obligados al pago, el hecho imponible, la base, tasa o tarifa, etc. que permitan conocer a los gobernados el alcance y límite de sus obligaciones tributarias.

SEXTA. El impuesto a la tenencia vehicular surgió en nuestro país en la Ley de Ingresos de la Federación de 1962 subsistiendo como un impuesto federal hasta el año 2012, cuando entró en vigor su abrogación definitiva. Una vez abrogado este impuesto a nivel federal, muchas entidades federativas, incluido el Distrito Federal, decidieron gravar a todos aquellos vehículos que habían dejado de gravarse conforme la ley federal ahora abrogada, verbigracia los vehículos nuevos o de años modelo reciente e incluso, en el caso del Distrito Federal se llegó al extremo de gravar a los vehículos que circularan con placas de transporte público federal.

SÉPTIMA. El artículo 160 del Código Fiscal del Distrito Federal vigente establece que están obligadas al pago del impuesto sobre tenencia todas aquellas personas físicas y morales tenedoras o usuarias de los vehículos a los que se refiere el propio Código siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial. En ese contexto, este artículo excluye de la aplicación de dicho tributo a los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal, a quienes lógicamente el Distrito Federal no les expide las placas de circulación. No obstante, el artículo 161 bis que se refiere a los lugares de pago, establece que los vehículos que transiten con placas de transporte público federal, cuyo domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentre en el Distrito Federal, deberán realizarlo en cualquiera de los lugares señalados en el primer párrafo de ese mismo artículo.

Por lo anterior, existe una clara contradicción entre lo que señala este precepto y lo dispuesto por el artículo 160 que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria a que los vehículos sobre los que recaiga el gravamen cuenten con placas expedidas por el Distrito Federal.

OCTAVA. El artículo 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal, transgrede el principio de legalidad tributaria que tutela el artículo 31 fracción IV de la Constitución, toda vez que este principio entre otras cosas implica que todos los elementos esenciales del impuesto, como son los sujetos obligados al pago, deben estar claramente determinados en la ley, cuestión que no ocurre en este caso pues el artículo 160 de ese mismo ordenamiento excluye expresamente de la obligación de pago del impuesto a todos aquellos vehículos que no cuenten con placas expedidas por el Distrito Federal como sucede con los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal. Por lo anterior, la simple antinomia existente entre los artículos 160 y 161 bis del Código Fiscal del Distrito Federal resulta violatoria de este principio constitucional, al impedir a los gobernados conocer con certeza el alcance y límite de sus obligaciones tributarias.

NOVENA. El artículo 73 fracción XVII de la Constitución Política Mexicana reserva al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para legislar sobre vías generales de comunicación y el artículo 7 de la ley reglamentaria señala expresamente que las vías generales de comunicación y los medios de transporte que en ellas operan no podrán ser objeto de contribuciones por parte de los estados, municipios o del Distrito Federal. En estas condiciones, el artículo 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal invade la esfera de competencias de la Federación al incluir a los tenedores o usuarios de vehículos que circulan con placas de transporte público federal como sujetos pasivos del impuesto sobre tenencia, toda vez que dicho impuesto recae sobre un bien u objeto indispensable para la explotación de esas vías generales de comunicación, con lo que inevitablemente se está legislado sobre asuntos que son de

competencia exclusiva del Congreso de la Unión y además se infringe claramente lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley de Vías Generales de Comunicación al imponer un tributo sobre los medios de transporte.

PROPUESTA

Con el fin de salvaguardar el principio de legalidad y certeza jurídica que reconoce la Constitución en favor de los particulares así como los demás derechos humanos específicamente reconocidos por dicha ley fundamental en favor de los contribuyentes, se propone derogar el segundo párrafo del artículo 161 Bis del Código Fiscal del Distrito Federal, dejando intacto el actual artículo 160, para quedar como sigue:

<u>REGULACIÓN ACTUAL</u>	PROPUESTA
<p>Art. 160. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales, tenedoras o usuarias de los vehículos, a que se refiere el mismo, siempre que el Distrito Federal expida las placas de circulación a dichos vehículos en su jurisdicción territorial.</p>	<p>Este artículo se conserva igual.</p>
<p>Art. 161 Bis. El impuesto se pagará en las oficinas recaudadoras o en las auxiliares autorizadas para tal efecto por la Secretaría, previamente a la autorización del registro, alta del vehículo o se expida el permiso provisional para circulación en traslado, de dicho vehículo.</p> <p><u>Los vehículos que circulen con placas de transporte público federal, cuyo domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentre en el Distrito Federal realizarán el pago del impuesto en cualquiera de los lugares a que hace referencia el párrafo anterior.</u></p>	<p>Art. 161 Bis. El impuesto se pagará en las oficinas recaudadoras o en las auxiliares autorizadas para tal efecto por la Secretaría, previamente a la autorización del registro, alta del vehículo o se expida el permiso provisional para circulación en traslado, de dicho vehículo.</p> <p>(Se deroga el actual párrafo segundo).</p>

Con esta modificación no solamente se lograría eliminar la antinomia existente entre ambos preceptos, situación que lógicamente atenta contra el principio de coherencia que debe observar todo sistema legal, así como contra los principios de legalidad y certeza jurídica que reconoce nuestra Constitución en favor de los gobernados, sino que también se evitarían las condiciones inequitativas de competencia que este impuesto genera entre aquellos permisionarios del servicio público de autotransporte federal que tienen su domicilio fiscal en el Distrito Federal y aquellos otros que lo tienen en cualquier otra entidad federativa en la que no se grave la tenencia o uso de los vehículos con los que se presta el servicio, toda vez que ambos permisionarios podrían explotar las mismas vías y solo uno de ellos tendría que cubrir el impuesto, lo que incluso podría dar lugar a abusos por parte de los contribuyentes que hasta podrían simular un cambio de domicilio fiscal.

Al respecto, no debemos perder de vista que aunque el objeto del impuesto sobre tenencia no lo constituye propiamente la explotación de las vías generales de comunicación sino simplemente el uso o tenencia de los vehículos descritos en el propio Código, no menos cierto es que dicho gravamen incide directamente sobre un bien u objeto imprescindible para la explotación de esas vías, es decir los vehículos que circulan con placas de transporte público federal, ya que no se concibe otro modo de explotar esas vías que no sea mediante la tenencia y uso de dichos vehículos.

Por último, la modificación que se propone favorecería en última instancia al público usuario quien tendría acceso a tarifas más competitivas y menos elevadas, las cuales revisten un interés social muy particular al tratarse de un servicio público clave para el desarrollo nacional.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil. Lecciones de derecho fiscal, primera edición, Editorial Oxford University Press, México, 2010.
- 2.- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho fiscal, primera edición, Editorial Themis, México, 1989.
- 3.- CARBONELL, Miguel. Los Derechos Fundamentales en México, tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2009.
- 4.- CARPIZO JORGE. Estudios Constitucionales, segunda edición, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1983.
- 5.- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho fiscal constitucional, quinta edición, Editorial Oxford University Press, México, 2010.
- 6.- _____. Derecho Fiscal I, sexta edición, tercera reimpression, Editorial IURE Editores, México, 2010.
- 7.- CURIEL VILLASEÑOR, Omar. Principios tributarios, primera edición, quinta reimpression, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.
- 8.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano, décimo novena edición, cuarta reimpression, editorial Porrúa, México, 2001.
- 9.- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de las finanzas públicas mexicanas, trigésimo segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1995.

10.- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, trigésima sexta edición, México, 1997.

11.- GUERRERO GARCIA, Javier. La lucha por el federalismo en México, primera edición, Editorial Miguel Ángel Porrúa, México, 2005.

12.- LÓPEZ CASTRO, Martin Ariel. Federalismo Fiscal, actualidad y futuro, Editorial Porrúa, México, 2012.

13.- MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, décima quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

14.- MARQUET GUERRERO, Porfirio. La estructura constitucional del estado mexicano, primera edición, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1975.

15.- ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Las facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001.

16.- ORTEGA CARREON, Carlos Alberto. Derecho fiscal, primera edición, Editorial Porrúa, México, 2009.

17.- RETCHKIMAN BENJAMIN y Gerardo Gil Valdivia. El federalismo y la coordinación fiscal en México, primera edición, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1981.

18.- REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. Elementos básicos de derecho fiscal, segunda edición, Editorial Universidad de Guadalajara, México, 2001.

19.- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal, segunda edición, Editorial Oxford University Press, México, 1998.

20.- _____, El principio de reserva de ley en materia tributaria, Editorial Porrúa, México, 2001.

21.- SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique. Derecho Constitucional, primera edición, Editorial Porrúa, México, 2002, pág. 733.

22.- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano, tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2003.

23.- TENA RAMIREZ FELIPE, Derecho constitucional mexicano, decimosexta edición, Editorial Porrúa, México, 1978.

24.- URESTI ROBLEDO, Ignacio. Los impuestos en México, segunda edición, Editorial Tax Editores Unidos, México, 2007.

25.- ZAMUDIO URBANO, Rigoberto. Sistema Tributario en México, primera edición, Editorial Porrúa, México, 2005.

LEGISLACIÓN VIGENTE

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal del Distrito Federal

SITIOS ELECTRÓNICOS

Asamblea Legislativa del Distrito Federal, <https://www.aldf.gob.mx>

Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, <https://www.diputados.gob.mx>

Diario Oficial de la Federación, <https://www.dof.gob.mx>.

Gaceta Oficial del Distrito Federal, <https://www.consejeria.df.gob.mx>

Instituto de Investigaciones Jurídicas, <https://www.juridicas.unam.mx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://www.scjn.gob.mx>