



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

LICENCIATURA EN DERECHO.

“DOBLE TRIBUTACIÓN, CONFLICTO
ENTRE FEDERACIÓN, ESTADOS Y
MUNICIPIOS”

T E S I S

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

JUAN CARLOS ROMERO SANTILLAN.



ASESOR: MTRA. FLOR BEATRIZ AGUIRRE BUJAN.
Nezahualcóyotl, Estado de México. FEBRERO DE 2016.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A Dios:

Por ponerme en este camino y sobre todo darme la oportunidad de aprender a ser una mejor persona.

A mi madre Lucia:

A ella le debo todo, me dio la vida, me supo educar adecuadamente, me dio la oportunidad de estudiar, ella es mi guía, mi inspiración para ser alguien mejor, a ella, quien desde el primer momento en que abrí los ojos estuvo ahí, siempre a mi lado, ayudándome en todo, sacándonos adelante a mis hermanos y a mí, a ella, la persona quien es mi motivo de lucha para lograr mis sueños, le agradezco con todo el amor de mi vida, el que me haya permitido vivir una experiencia inigualable. Te amo mamá y sin ti no lo hubiera logrado.

A mis hermanos José Luis y Karla:

Les agradezco con todo mi corazón su apoyo, su esperanza por verme acabar la carrera, por estar ahí siempre, a lado mío, motivándome, queriéndome, ayudándome a terminar este proyecto, por ser mi fuerza en los momentos en que quería rendirme, por siempre creer en mí, porque gracias a ustedes hoy puedo decir "lo logre hermanos". Los amo.

A Nancy Stephan Valadez Maya:

Gracias, gracias por estar a mi lado en los momentos más difíciles de mi vida, gracias por ayudarme a regresar al buen camino, gracias por todo tu amor que me has dado y sobre todo por apoyarme, escucharme, por siempre creer en mí, siempre estarás en mi corazón.

A la Maestra Flor Beatriz Aguirre Bujan:

Mi más profundo agradecimiento por creer en mí, gracias por el apoyo y por la confianza que me dio al realizar este proyecto, agradezco su tiempo, gracias por ser mi modelo a seguir. Mi mayor gratitud.

A mis primos:

Por su apoyo y por su amor, por estar ahí siempre que lo he necesitado! ¡Los amo a todos!

A mis amigos:

Gracias por su compañía, por sus enseñanzas y sobre todo por esta amistad tan grande que tenemos. Por qué en ustedes encontré mi segunda familia.

A la Universidad Autónoma de México:

Por ser mi segundo hogar durante 10 años, por permitirme vivir una experiencia magnífica. Gracias.

Recuerda siempre que tu propia
resolución de triunfar es más importante
que cualquier otra cosa.

- Abraham Lincoln

INTRODUCCIÓN.

En el presente trabajo nos daremos cuenta de la importancia que tiene el fenómeno jurídico de la doble tributación en el sistema financiero mexicano en la actualidad, ya que este fenómeno ha sido un problema desde la época colonial en donde el emperador de la nueva España tenía la potestad de imponer nuevos tributos a sus gobernados, siguiendo por las diferentes épocas en donde el sistema financiero tuvo cambios drásticos, como los que se dieron en la independencia de México o en las diversas constituciones mexicanas en las que este fenómeno empezó a tomar importancia.

Si bien nuestra carta magna ha sufrido diversos cambios en cuanto a contenido fiscal, muy poco se ha hecho en cuanto a esta figura ya que la dejan en un segundo plano, tal fue el caso que para seguir el modelo federalista del cual se basa nuestra constitución fue creado un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en donde la Federación firma convenios con las entidades para crear un solo tributo el cual será recabado por dicho sujeto activo y así evitar caer en una situación jurídica en donde da nacimiento al fenómeno jurídico que está estudiando.

Como sabemos esta figura jurídica ha existido desde la antigüedad y ha prevalecido durante tanto tiempo que el problema se ha hecho de tal importancia que no solo en nuestro país se ha tratado de erradicar, sino que en diversos países han hecho algo para que no afecte su sistema financiero, dándole bases a los estudiosos de derecho en nuestro país para poder frenar tal fenómeno y así llegar a una solución en la cual eliminar por completo dicha situación.

Para entender este fenómeno jurídico tenemos que tener las fases fundamentales de las contribuciones, debemos crear una base jurídica en la cual sabremos distinguir entre los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejor, para poder diferenciar entre ellas debemos de entender desde los principios en los que se basa nuestro derecho fiscal, hasta las diferentes teorías en las cuales nos muestran como en teoría debería de funcionar un sistema financiero, pero para entender lo anterior debemos adentrarnos como

tal a las contribuciones, empezando por el significado de esta palabra, ya que desde la edad antigua esta palabra ya tenía un gran peso en la población ya que se usaba en distintos significados, con el paso del tiempo fue tomando una mayor adaptación para lo que se quería usar y aunque actualmente no se hace distinción entre contribución e impuesto en el léxico cotidiano para nosotros como juristas es imperdonable el no poder hacer esta distinción.

En cuanto a su definición desarrollaremos una diversidad de clasificaciones para el mayor entendimiento ya que se estudiará de manera muy meticulosa lo que se debe de entender por impuesto, derecho, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social, haciendo referencia muy en particular con cada una de ellas a su clasificación, a sus elementos y a su objeto principal.

Para que se pueda dar una contribución debemos de explicar el porqué de un presupuesto de hecho o mejor conocido como hecho imponible, así como sus características, aunque debemos de darle importancia a la figura del hecho generador, ya que ella nos explicará cuando se causan, el por qué se causan y bajo qué supuesto se deberán de causar esta contribución, así mismo explicando sus elementos, y no solo los elementos sino sus efectos.

Al entender un poco mejor las contribuciones de manera específica desarrollaremos sus elementos esenciales, empezaremos con él porque de una obligación o una relación jurídica entre los sujetos jurídicos que encuadran en los supuestos señalados por la ley, el porqué de cada una de las obligaciones que en el tema en cita señalaremos.

Explicaremos cada una de las situaciones en la que esta figura puede llegar a crear un problema entre los sujetos activos, siendo no solo un problema para los entes públicos, sino también para los sujetos pasivos llamados contribuyentes, ya que los primeros al tener una potestad tributaria para imponer tributos solo reflejan los intereses de nuestro sistema financiero

DOBLE TRIBUTACIÓN, CONFLICTO ENTRE FEDERACIÓN, ENTIDADES FEDERATIVAS Y MUNICIPIOS EN LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

INTRODUCCIÓN.

CAPÍTULO I..... I

ANTECEDENTES EN MATERIA CONTRIBUTIVA EN MÉXICO.

<i>1.1. ÉPOCA COLONIAL</i>	<i>1</i>
<i>1.2. CONSTITUCIÓN DE CÁDIZ</i>	<i>4</i>
<i>1.3. CONSTITUCIÓN DE 1814</i>	<i>5</i>
<i>1.4. CONSTITUCIÓN DE 1824</i>	<i>8</i>
<i>1.5. CLASIFICACIÓN DE RENTA DE 1824</i>	<i>12</i>
<i>1.6. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1857</i>	<i>14</i>
<i>1.7. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1917</i>	<i>17</i>
<i>1.8. LEY DE COORDINACIÓN FISCAL</i>	<i>20</i>
<i>1.8.1. PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1925</i>	<i>21</i>
<i>1.8.2. SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1933</i>	<i>23</i>
<i>1.8.3. TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1947</i>	<i>25</i>
<i>1.8.4. CUARTA CONVENCION NACIONAL FISCAL 2004</i>	<i>27</i>

CAPÍTULO II.

CONTRIBUCIONES FEDERALES, ESTATALES Y MUNICIPALES.

<i>2.1. CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES</i>	<i>30</i>
<i>2.2. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES</i>	<i>33</i>
<i>2.2.1. SUJETO</i>	<i>33</i>
<i>2.2.1.1 ACTIVO</i>	<i>34</i>
<i>2.2.1.2. PASIVO</i>	<i>34</i>
<i>2.2.2. OBJETO</i>	<i>35</i>
<i>2.2.3. BASE</i>	<i>36</i>
<i>2.2.4. CUOTA</i>	<i>37</i>
<i>2.2.5 TASA</i>	<i>38</i>
<i>2.2.6. TARIFA</i>	<i>38</i>

2.3. HECHO GENERADOR DE LAS CONTRIBUCIONES_____	39
2.3.1 DEFINICIÓN Y DESCRIPCIÓN LEGAL DEL HECHO GENERADOR____	39
2.3.2 ELEMENTOS QUE COMPONEN AL HECHO GENERADOR_____	40
2.3.3 ELEMENTO LEGAL_____	41
2.3.4 ELEMENTO MATERIAL Y SU CLASIFICACIÓN ECONÓMICA _____	43
2.3.5 ELEMENTO TEMPORAL Y SU CLASIFICACIÓN_____	44
2.3.6 ELEMENTO ESPACIAL Y SU CLASIFICACIÓN_____	44
2.4. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO _____	45
2.4.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD _____	46
2.4.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD_____	48
2.4.3 PRINCIPIO DE GASTO PÚBLICO_____	51
2.5 TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LAS CONTRIBUCIONES _____	55
2.5.1 TEORÍA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS _____	55
2.5.2 TEORÍA DE LA RELACIÓN DE SUJECIÓN _____	56
2.5.3 TEORÍA DE LA NECESIDAD SOCIAL_____	57

CAPÍTULO III.

COORDINACIÓN FISCAL EN MÉXICO.

3.1. <i>EL PODER FISCAL DEL ESTADO MEXICANO</i> _____	59
3.1.1. CONCEPTO DE PODER TRIBUTARIO_____	59
3.1.2. CARACTERÍSTICAS DEL PODER FISCAL DEL ESTADO MEXICANO_	63
3.1.3. MARCO CONSTITUCIONAL DEL PODER TRIBUTARIO_____	66
3.2. <i>LA POTESTAD TRIBUTARIA FEDERAL</i> _____	73
3.3. <i>LA POTESTAD TRIBUTARIA ESTATAL</i> _____	77
3.4. <i>LA COMPETENCIA TRIBUTARIA MUNICIPAL</i> _____	80
3.5. <i>EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL</i> _____	82
3.6. <i>INTEGRACIÓN DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL</i> _____	84
3.6.1. OBJETIVO DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL__	85

3.6.2. LAS PARTICIPACIONES DE LOS ESTADOS, MUNICIPIOS Y DISTRITO FEDERAL EN LOS INGRESOS FEDERALES _____	85
--	----

CAPÍTULO IV.

PROPUESTA DE REFORMA CONSTITUCIONAL COMO UNA SOLUCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO.

4.1. ANTECEDENTES DEL FEDERALISMO EN MÉXICO _____	87
4.2. EL FEDERALISMO CONSAGRADO EN LA CARTA MAGNA _____	89
4.3. PRINCIPIOS RECTORES DEL FEDERALISMO EN MÉXICO _____	92
4.3.1. PRINCIPIO DE SUBSIDIARIDAD _____	93
4.3.2. PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD _____	94
4.3.3. PRINCIPIO DE EFICIENCIA Y EQUIDAD _____	95
4.3.4. PRINCIPIO DE EQUILIBRIO ECONÓMICO _____	95
4.4. REFORMA DE LOS ARTÍCULOS 73 Y 116 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS _____	96
<i>CONCLUSIONES</i> _____	101
<i>BIBLIOGRAFÍA Y LEGISLACIÓN</i> _____	106

CAPÍTULO I.

ANTECEDENTES EN MATERIA CONTRIBUTIVA EN LA HISTORIA.

1.1. EPOCA COLONIAL

Durante la época Colonial la principal forma impositiva estuvo representada por un tributo, el cual se basaba en flores, pieles, algodón e incluso metales preciosos, a la llegada de los españoles este tributo que tenían establecidos los imperios de México no tuvieron gran cambio, solo se fueron adaptando al sistema europeo de sus colonizadores. A la llegada de Hernán Cortes, a este lo sorprende la organización de dicho pueblo, cuando quedó a la cabeza del imperio Azteca, los tributos de flores y animales que realizaba el pueblo azteca, quedó atrás, siendo los nuevos tributos alimentos, piedras y joyas. Por lo que concierne al pueblo Azteca, Porrás y López nos dice: “En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códices pre y postcortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibra, productos naturales y aun metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlán.”¹ Ante esto es bien sabido que al momento en que los españoles conquistaron a la mayor parte de los pueblos de México, una parte de los tributos recaudados era enviada a España.

Así, al final de la conquista, una vez separada la quinta parte que le correspondía al rey, el botín era repartido entre los que habían participado, al igual se repartían las tierras entre la iglesia, los soldados y los civiles. Poco tiempo después, se inician los negocios de comercio, minas, agricultura y ganadería, obteniendo diversos tributos para el sostenimiento de la Corona Española; siendo importantes los que provenían del comercio exterior, el incremento e intercambio de mercancías entre España y las Colonias.

¹ PORRAS Y LÓPEZ, Armando, Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, Primera Edición, México, 1967, p. 18

Establecida la colonia los indígenas pagaban sus impuestos también con trabajo en minas, haciendas y granjas. En 1573 se implementó como tributo la alcabala y el peaje, aunque la mayor fuente de tributos fueron las minas y sus productos, por lo que fue el ramo que más se atendió creándose todo un sistema jurídico fiscal con el objeto de obtener el máximo aprovechamiento de su riqueza para el Estado. Los españoles fundamentaron su derecho a la posesión de los pueblos indígenas conquistados, en la Bula Intercaetera, expedida por Alejandro VI el 4 de mayo de 1493² y en la exposición de Fray Bartolomé de las Casas sobre el derecho de los reyes españoles.³

Durante la época colonial en la nueva España, la estructura impositiva tuvo sus mayores cambios después de la segunda mitad del siglo XVIII, conocidos como las reformas borbónicas, impulsaron un crecimiento notable en los ingresos fiscales de la administración virreinal, permitiendo cubrir no sólo el conjunto de gastos administrativos y militares locales, sino también remitir un creciente volumen de recursos fiscales a otras partes del imperio español.⁴

Entre todas las reformas administrativas que adoptó la monarquía española del siglo XVIII, el sistema de intendencias fue la medida más significativa “que reformó casi todo el ámbito de la autoridad virreinal”.⁵

Este tipo de régimen produjo una organización político-administrativa y territorial que tenía como objetivo reestablecer el poderío económico de España. En el aspecto impositivo, el cobro de los impuestos que realizaban las autoridades provinciales sin supervisión alguna por parte del centro se reestructuró para que fuera un sistema el cual se pudiera supervisar y sometido a reglas de

² ZAVALA, Silvio. A. Las Instituciones Jurídicas de la Conquista de América. Ed. Porrúa, Tercera Edición, México, 1988. Págs. 352-353.

³ DE LAS CASAS, B. Tratados, Ed Fondo de Cultura Económica, Primera Edición, México, 1974, Tomo II, Págs. 1181-1182.

⁴ MARICHAL, Carlos, “La bancarrota del virreinato: Nueva España y las finanzas del imperio español, 1780-1810”, Fondo de Cultura Económica/COLMEX, 1999, cap. 1. p. 68

⁵ PIETSCHMANN, Horst, “Las reformas borbónicas y el sistema de intendencias en Nueva España. Un estudio político administrativo”, Fondo de Cultura Económica, México, 1996, p. 301

subordinación unitarias. Asimismo, “por medio de la Ordenanza, la Corona también intentó disminuir la cantidad de administraciones especiales para cada tipo de impuesto”.⁶

Sin embargo, a pesar del amplio número de impuestos que conformaron el sistema fiscal colonial en la época borbónica, el éxito que se alcanzó en la recaudación a partir de mediados del siglo XVIII se fincó fundamentalmente en las aportaciones de cuatro principales medios: “el impuesto sobre la minería, las alcabalas, el tributo indígena y el tabaco”,⁷ entre los que destaca la alcabala, por su trascendencia e implicaciones históricas.

La alcabala estableció sus raíces en España desde la edad media y en las colonias desde el siglo XVI, era un impuesto real que se cobraba por la vasta mayoría de transacciones mercantiles, parecido al moderno impuesto sobre el valor agregado, aplicado hoy en día por la mayoría de los países del mundo.

1.2. CONSTITUCIÓN DE CÁDIZ.

El 15 de septiembre de 1810 el cura Don Miguel Hidalgo y Costilla se levantó en armas en Dolores, Guanajuato, proclamando la independencia. El 6 de diciembre de 1810, se promulga un Bando en la ciudad de Guadalajara, ordenando lo siguiente:

Declaración 2da.- Que cese para lo sucesivo la contribución de tributo, respecto de las casas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigían.⁸

⁶ PIETSCHMANN, “Las reformas...”, óp. cit, p. 209.

⁷ MARICHAL, Carlos, “El sistema fiscal del México colonial, 1750-1810”, en Luis Aboites y Luis Jáuregui (coord.), “Penuria sin fin. Historia de los impuestos en México, siglos XVIII-XX”, Instituto Mora, México, 2005. p. 37

⁸ TENA Ramírez, F., Leyes Fundamentales de México, Editorial Porrúa, 19 edición, México, 1995, p. 22

La Constitución de la Monarquía Española promulgada en la ciudad de Cádiz el 19 de marzo de 1812, es sin duda alguna una de las constituciones más importantes, tanto para la historia española como para la de México. Su trascendencia radica en que marca una pauta imborrable por ser la primera constitución en el sentido moderno de la palabra, impuesta a la monarquía española que tradicionalmente había sido absolutista, es decir, carente de control alguno para el monarca. Asimismo, con la invasión de Napoleón Bonaparte a España, la abdicación al trono de Carlos IV, la captura de su hijo y la presión de Bonaparte para la renuncia al trono español de Fernando VII, la imposición en el trono de José Bonaparte, entre las principales causas, se obligó a los habitantes de los reinos en ambos hemisferios a pensar, a encontrar las respectivas soluciones a sus problemas, generándose un laboratorio de ideas como: la recuperación de la soberanía popular, la representación popular, la convocatoria a un poder constituyente, el desconocimiento de un soberano impuesto, el reconocimiento de derechos humanos y sus garantías, y el primer paso en el largo recorrido para alcanzar nuestra independencia.

Así mismo, en su artículo 8 establecía el siguiente ordenamiento: “También está obligado todo español sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”⁹

Así, la Constitución de Cádiz estuvo en vigor en la Nueva España, ejerciendo influencia en el pensamiento de nuestros próceres y en la legislación constitucional del México independiente, principalmente en su artículo 31 fracción IV Constitucional, siendo claro el principio de proporcionalidad.

El 14 de septiembre de 1813, Don José María Morelos y Pavón convocó en Chilpancingo, Guerrero, a un Congreso y “los Sentimientos de la Nación” se pueden considerar como producto del citado congreso, el cual estableció lo siguiente:

⁹ YAÑEZ Ruiz, M., El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política, Taller de imprenta de estampillas y valores, México, 1958, Tomo I, p. 251

Punto 22 “Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual liguera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los beneficios confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados”¹⁰

1.3. CONSTITUCIÓN DE 1814.

La Constitución de Apatzingán llamada formalmente Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, fue promulgada el 22 de octubre de 1814, por el Congreso de Chilpancingo reunido en la ciudad de Apatzingán a causa de la persecución de las tropas de Félix María Calleja. La Constitución fue válida para las fuerzas de los insurgentes y los territorios que lograron controlar efímeramente durante el transcurso de la guerra de la Independencia.

La Constitución de Apatzingán proclama la independencia de México, rechaza la monarquía y establece la república. Constituye el principio de la soberanía popular, organiza un gobierno republicano de tres poderes que substituye a la Junta de Zitácuaro, se nombra a Morelos encargado del Poder Ejecutivo, se abroga el impuesto per capita de los indios, proclama los derechos fundamentales del hombre y del ciudadano, en igualdad ante la ley, todos estos, conceptos característicos del liberalismo burgués europeo.

Esta es la obra del Congreso de Chilpancingo, está influida por el pensamiento político francés y por la Constitución española de Cádiz, pero las aspiraciones que reflejaba fueron motivadas por la conciencia que sus autores tenían de las profundas desigualdades sociales y económicas de la sociedad colonial.

¹⁰ MORELOS Y PAVÓN, José María, Autógrafos, Imp. De la Secretaría de Gobernación, México, 1918, penúltima página CPEUM

En su artículo 5 nos señala que la soberanía reside originariamente en el pueblo, y su ejercicio en la representación nacional compuesta de diputados elegidos por los ciudadanos bajo la forma que prescriba la Constitución.

Se define la soberanía como “la facultad de dictar leyes y de establecer la forma de gobierno que más convenga a los intereses de la sociedad”; la soberanía es “por su naturaleza imprescriptible, inalienable e indivisible”; el gobierno se instituye “para la protección y seguridad general de todos los ciudadanos, unidos voluntariamente en sociedad...”; por tanto los ciudadanos tienen “el derecho incontestable a establecer el gobierno que más les convenga, modificarlo y abolirlo totalmente cuando su felicidad lo requiera”.

Sobresale el principio de primacía de la ley para gobernantes y para gobernados: “La ley es la expresión de la voluntad general en orden a la felicidad común”. “La sumisión de un ciudadano a la ley que no aprueba no es un comprometimiento de su razón ni de su libertad: es un sacrificio de la inteligencia particular a la voluntad general”.

Establece que el derecho de sufragio para la elección de diputados pertenece sin distinción de origen étnico a todos los ciudadanos en quienes concurren los requisitos que prevenga la ley con lo que se le otorgaba el derecho al voto tanto a los indígenas marginados, a los africanos sometidos a la esclavitud y a las castas sujetas al ostracismo social.

El pueblo delega el ejercicio de su soberanía en “órganos públicos o poderes”, que deben estar separados con el propósito de evitar el abuso del poder por un solo hombre, como sucedía bajo la monarquía. Por tanto, de la soberanía se deriva la división de poderes: “Tres son las atribuciones de la soberanía: la facultad de dictar las leyes, la facultad de hacerlas ejecutar y la facultad de aplicarlas a los casos particulares”. “Estos tres poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial no deben ejercerse ni por una sola persona ni por una sola corporación”.

Se establece un gobierno nacional centralizado. El Congreso es el órgano supremo, integra a los otros dos poderes que le quedan supeditados: el Supremo Gobierno y el Supremo Tribunal de Justicia. Con Apatzingán nace la idea del Estado Mexicano.

La Constitución de Apatzingán es el primer texto constitucional de México en incorporar una declaración de derechos humanos, si bien ya otros documentos de nuestra historia política, que le habían servido de antecedente, iniciaron la tarea de construir un gobierno sustentado en la idea de igual dignidad de todo ser humano.

Establecía que los derechos humanos deben ser reconocidos y respetados. El gobierno era el instrumento del pueblo para que éste gozara de sus derechos imprescriptibles e inalienables de igualdad, seguridad, propiedad y libertad.

Las leyes dictadas por los representantes de la Nación, electos por los ciudadanos, se encaminaban a garantizar los derechos de igualdad, seguridad, propiedad y de las libertades civiles.

1.4. CONSTITUCIÓN DE 1824.

Ante la devastación y el caos que reinaba en México después de la consumación de la independencia eran necesarios varios ajustes, entre los más apremiantes se encontraban los fiscales, ya que durante la lucha armada los funcionarios de las tesorerías provinciales dejaron de remitir sus ingresos a la Real Caja de la ciudad de México, tanto por la inseguridad que reinaba en los caminos como porque las regiones tenían sus propias necesidades económicas que se debían atender con los recursos allí generados.

Con la consumación de la independencia, los mexicanos tenían la esperanza de que se reestableciera el esplendor de finales del siglo XVIII, por lo que las

autoridades reorganizaron el sistema administrativo/fiscal que había sido relativamente exitoso durante los últimos años de la colonia, buscando recompensar lo más pronto posible a los grupos que habían apoyado la causa independentista.

De hecho, en este tenor, la estrategia fiscal del Gobierno de Iturbide entre septiembre de 1821 y febrero de 1823 fue en el sentido de reducir impuestos e incrementar algunos gastos, lo que generó presiones en el presupuesto público y desde los primeros meses de 1822 el gobierno se vio forzado a pedir préstamos que terminaron siendo forzosos.

Un punto esencial que removió la tensión entre las provincias y el centro, lo constituyó el intento de Iturbide de establecer impuestos directos y verse forzado a imponer préstamos forzosos ya que a pesar de la penuria hacendaria, se habían rebajado o suprimido viejos impuestos, pero no fue suficiente para satisfacer la convicción general en la población de que la independencia significaba la liberación total de éstos; por estas razones y otras causas de carácter político Iturbide fue derrocado en los primeros meses de 1823.

Después del derrocamiento de Iturbide, varias de las provincias insistieron en convocar a un nuevo congreso constituyente, e insistieron en decir que la soberanía residía en las provincias y que cada uno cedía una parte ante el congreso general para legitimarlo. Lo anterior debido a que el primer congreso constituyente de 1822 declaraba que en él residía la soberanía nacional.¹¹

Este pronunciamiento se dio principalmente debido al poder económico y a la soberanía relativa que algunos estados ostentaban desde las reformas borbónicas y que no querían perder, ya que los regionalismos se encontraban en un punto álgido y los estados veían con cierta desconfianza la delegación de varias de sus funciones y atribuciones en un poder federal con el que presumiblemente perderían poder y representatividad.

¹¹ DE GORTARI RABIERA, Hira, "El federalismo en la construcción de los estados", en Jaime Rodríguez, "México in the Age of Democratic Revolutions, Lynne Rienner Publisher, 2003. p. 213.

Estos problemas político-ideológicos generaron el debilitamiento de la administración tributaria, como veremos, la debilidad fiscal provocó a su vez la debilidad militar y política del gobierno general, los gobiernos vivieron agobiados por deudas que no podían pagar, tanto en la era federalista como en la centralista, de este importante período de la historia de México.

El Pacto Federal de 1824 dio vida a una federación con poderes federales dotados de escasas competencias y reducida capacidad de ejercicio, pues la parte de soberanía que los estados concedieron tanto de hecho como de derecho fue interpretada como una delegación transitoria y acotada.¹²

Este acuerdo en el marco institucional mexicano resultó un tanto contradictorio con la historia del país, ya que se estableció un modelo federalista tipo estadounidense sobre el viejo sistema colonial, que se caracterizaba por un alto grado de centralismo y por un amplio número de gravámenes tanto directos como indirectos.

La reorganización del espacio político mexicano a través de la consolidación de los estados, favoreció a su vez, en palabras de Carmagnani¹³, “la reformulación del conflicto centrípeto-centrífuga o bien centralizador-descentralizador, en la que el primer polo (centralistas) tiende a reagrupar todos los intereses a favor de una concentración de poder en manos de un poder central y el segundo polo (federalistas) se reorienta a reagrupar todos los intereses favorables a una mayor delegación de la soberanía de los estados en manos de un poder de tipo federal”. Este conflicto guiará la historia de México todo este período y aunque en este momento los federalistas tomaban ventaja más adelante veremos que los centralistas no se dieron por vencidos y buscaron a toda costa imponer la forma de gobierno que consideraban idónea para el país.

¹² GUERRA, Francois Xavier, 1988 “México, del antiguo régimen a la Revolución”, FCE, México, p. 45; citado en Marcello Carmagnani, 1993. “El federalismo liberal mexicano”, en Marcello Carmagnani (coord.), “Federalismos latinoamericanos: México/Brasil/Argentina, FCE, México, p. 136.

¹³ *Ibid.*, p. 137

Con la nueva forma de gobierno el cual era el Sistema Republicano Federal, emanada del congreso constituyente de 1824, los estados tenían, para beneplácito de los federalistas, aunque con ciertas restricciones, soberanía y libertad para crear sus propios sistemas tributarios, dejando al gobierno federal pocos recursos que definitivamente le impedían generar una estrategia de desarrollo económico integral. Los estados entendieron que la soberanía radicaba en el control de sus ingresos y egresos. De acuerdo con la Constitución de 1824, los estados se quedaron con la mayor parte de la recaudación impositiva, como lo eran las alcabalas, los derechos sobre la producción minera, el papel sellado, la venta de cigarros y puros, y las llamadas “contribuciones directas” que gravan los ingresos, beneficios o rentas de los individuos.¹⁴

Al gobierno Federal le quedaron solamente los derechos aduanales, la producción y la venta de tabaco en rama, la acuñación de moneda, el monopolio de la sal, los correos, la lotería y el producto de la venta o arrendamiento de los bienes de la nación.

El nuevo sistema hacendario federal se basó en un régimen tributario esencialmente indirecto: el gobierno dependía sobre todo de las aduanas, los impuestos a las importaciones y a las exportaciones, mientras que los erarios estatales dependían principalmente de las alcabalas.

Los ingresos que le quedaron a la federación eran importantes, pero no alcanzaban a cubrir muchos de sus gastos, por lo que el Congreso creó una partida presupuestal llamada contingente, que cada estado debía dar a la federación con base en su población y en la capacidad económica de las entidades.

La cuestión del contingente generó malestar en algunas entidades, como por ejemplo Jalisco, cuyo Congreso local argumentó que las rentas asignadas a los estados no eran suficientemente altas como para manejar su administración

¹⁴ JÁUREGUI, Luis, “Los orígenes de un malestar crónico. Los ingresos y los gastos públicos de México, 1821-1855”, en Luis Aboites y Luis Jáuregui (coord.), “Penuria sin fin. Historia de los impuestos en México, siglos XVIII-XX”, Instituto Mora, México, 2005. p. 79-80.

interna, tener un fondo de reserva y cubrir el pago del contingente al gobierno general.

El congreso de Jalisco propuso que todas las rentas de la nación fueran administradas por los estados. A cambio, cada entidad trasladaría un porcentaje de su recaudación bruta a la federación en tanto no se determinara un contingente ajustado a la realidad económica de cada estado.¹⁵

El congreso general respondió negativamente al congreso local de Jalisco, argumentando la necesidad de mantener un gobierno federal fuerte, que correspondiera con la forma federada de gobierno que la república había adoptado.

1.5. CLASIFICACIÓN DE RENTA DE 1824.

En vísperas de que se promulgara la constitución política de los estados unidos mexicanos de 1824, el estado mexicano con la problemática de instaurar el orden tanto político como fiscal, estableció diferentes ingresos los cuales irían dirigidos hacia las arcas públicas, el más significativo de estos se expidió el 4 de agosto de 1824, llamada Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares, la cual se regía por los siguientes puntos:¹⁶

1.- Pertenecen a las rentas generales de la federación los derechos de importación y exportación establecidos o que se establecieron bajo cualquier denominación en los puertos y fronteras de la república.

2.- El derecho de internación de 15 por 100 que se cobrará en los mismos puertos y fronteras sobre los precios del arancel aumentados en una cuarta parte, de los efectos extranjeros, que en consecuencia de este derecho quedarán libres de alcabala en su circulación interior.

3.- La venta de tabaco y pólvora.

4.- La alcabala que paga el tabaco en los países de su cosecha.

¹⁵ *Ibíd.*, p. 82

¹⁶ <http://www.biblioweb.dgsca.unam.mx/dublanylozano/13:26/08/01/2016>.

5.- La renta de correos

6.- La lotería.

7.- La de las salinas.

8.- La de los territorios de la federación.

9.- Los bienes nacionales, en los que se comprenden los de la inquisición y temporalidades, y cualesquiera otras fincas rústicas y urbanas que pertenecen o que pertenecieren en lo de adelante a la hacienda pública.

10.- Quedan a disposición del gobierno de la federación los edificios, oficinas y terrenos anexos a éstas, que pertenecen o han pertenecido a las rentas generales, y los que han expensado por dos o más de las que antes eran provincias.

11.- Las rentas que no están comprendidas en los artículos anteriores pertenecen a los estados.

12.- Los créditos activos y pasivos de las rentas consignadas a los estados son del haber o cargo de las generales.

13.- En la península de Yucatán no se comprenderán en las rentas generales los derechos de exportación impuestos a los efectos del país, ni se establecerá el derecho de internación.

14.- Se repartirá a los Estados de la federación la suma de \$3,136,875.00 pesos que se calculan deben faltar para los gastos generales.

15.- La repartición se hará por datos que administren la proporción debida.

16.- Los Estados entregarán cada mes o cada quince días, contados desde el en que recibieren sus rentas, la parte de contingente que corresponda al tiempo vencido, quedando al arbitrio del gobierno escoger cualquiera de los dos términos, y aun prolongarlos, cuando las circunstancias particulares de un estado lo requieran.

17.- En 1º del próximo Setiembre se entregarán a los Estados sus rentas y oficinas correspondientes, haciendo los cortes necesarios a la liquidación definitiva de cuentas.

18.- Cuando los estados presenten noticias exactas de su riqueza y población, se rectificará el reparto actual, abonando a unos los que hubieren pagado de mas, y cobrando a otros lo que hubieren enterado de menos.

19.- El gobierno tomará las medidas más contundentes a fin de que empiece a cobrar el derecho de internación con la prontitud posible, y dispondrá las cosas de manera que entregadas las aduanas terrestres no queden sin pagar alcabala los efectos extranjeros que estuviesen en escala o en camino, haciendo se les cobre con la debida separación en las mismas aduanas.

20.- Los efectos nacionales no podrán pagar más de una alcabala en el estado de su consumo.

21.- En consecuencia, si se hubiere cobrado alcabala a un efecto nacional y después saliere para otro Estado, se devolverá el derecho que se le ha exigido.

22.- Se bajará por el primer año la tercera parte del contingente con que deben contribuir los Estados.

De este listado se ve reflejado la distribución con la que contaban la federación y los estados en cuanto a ingresos que iban a obtener, así mismo se limitaba a los estados sus ingresos ya que la federación tomaba parte en la mayor parte de contribuciones.

1.6. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1857.

Después del cese del poder de Antonio López de Santa Anna, quedó como presidente sustituto Ignacio Comonfort, quien el 05 de febrero de 1857 firmó la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1857, de corte liberal y federal.

Cuando el general conservador Félix Zuloaga dio a conocer el Plan de Tacubaya, el cual demandaba la abrogación de la Constitución de 1857, la permanencia de Ignacio Comonfort en la presidencia y la convocatoria de un Congreso extraordinario, el cual se encargaría de elaborar otra carta constitucional que,

según los conservadores, "garantizara los verdaderos intereses del pueblo". Dos días después de su publicación, Comonfort (Presidente electo en ese momento) se adhirió al Plan de Tacubaya.

Benito Juárez (Presidente de la Suprema Corte de Justicia en ese momento) defendió enérgicamente la Constitución y se negó a colaborar con los conservadores. Por esta razón, Comonfort ordenó que lo detuvieran y lo mantuvieran en prisión.

Las leyes decretadas por Juárez en Veracruz, mientras se encontraba sitiado dicho puerto, conocidas como Leyes de Reforma, establecieron al fin la separación de la Iglesia y el Estado. El 12 de julio de 1859 se promulgó la Ley de nacionalización de los bienes eclesiásticos; el 23, la Ley del matrimonio civil; el 28 la Ley orgánica del Registro Civil y la Ley sobre el estado civil de las personas; el 31, el decreto que declaraba que cesaba toda intervención del clero en cementerios y camposantos. El 11 de agosto se reglamentaron los días festivos y se prohibió la asistencia oficial a las funciones de la Iglesia. Un año más tarde, el 4 de diciembre de 1860, se expidió la Ley sobre libertad de cultos. Este conjunto de leyes fueron el inicio de una nueva era en la política, la economía y la cultura. Pero mientras esos ordenamientos se convertían en realidad, la guerra civil había agotado y empobrecido al país.

La Constitución de 1857 estaba conformada por 8 títulos y 128 artículos, fue similar a la de carta magna de 1824, implantó de nueva cuenta el federalismo y la república representativa, la cual constaba de veinticinco estados, un territorio y el distrito federal.

Entre sus artículos más destacados tenemos los siguientes:

7. Libertad de expresión.
10. Libertad de portar armas.
12. No se reconocen títulos nobiliarios.
13. Prohibición de fueros a personas o instituciones, supresión de tribunales especiales (Ley Juárez).
22. Prohibición de penas por mutilación, azotes, y tormento de cualquier especie.

23. Abolición de pena de muerte, reservada solo al traidor a la patria, salteadores de caminos, incendiarios, parricidas, y homicidas con el agravante de alevosía, premeditación o ventaja. Así como delitos del orden militar o piratería.

27. Ninguna corporación civil o eclesiástica tiene capacidad para adquirir o administrar bienes raíces, a excepción de los edificios al servicio u objeto de la institución (antecedente de la Ley Lerdo).

30. Definición de nacionalidad mexicana.

31. Obligaciones de los mexicanos.

36. Obligaciones de los ciudadanos.

39. La soberanía de la nación dimana del pueblo.

50. División de poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

124. Prohibición de alcabalas y aduanas internas.

128. Inviolabilidad de la Constitución.

Entre otras cosas, incluía un capítulo dedicado a las garantías individuales, y un procedimiento judicial para proteger esos derechos conocidos como amparo. También apoyaba la autonomía de los municipios, en que se dividen los estados desde un punto de vista político. También la autonomía de los estados para elegir a sus gobernantes y tener su propio conjunto de leyes.

1.7. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1917.

Esta Constitución es una clara imagen de lo que fue la constitución de 1857, ya que retoma la mayor parte de su contenido, siguiendo así su camino federalista, ya que en ella seguimos teniendo los mismos ideales que se retomaron con su antecesora. Sin embargo, la problemática que vivía en ese momento el país, con un presidente y vicepresidente asesinados, con un Congreso de la Unión que tenía en proyectos diversas reformas que ayudarían a los obreros y campesinos, así como una guerra civil para derrocar al usurpador Victoriano Huerta, no ayudo en nada al estado financiero del país.

La consecuente disminución en la actividad económica del país redujo drásticamente los ingresos del gobierno. Se intentó solucionar este problema castigando salarialmente a la burocracia y aumentando los impuestos y la base fiscal, lo que afectó a los miembros de la clase media, tanto urbana como rural, así como a los miembros de la clase alta que no estaban adheridos a los Científicos, grupo selecto de intelectuales, profesionales y hombres de negocios que compartían las creencias del positivismo y darwinismo social e influían en la política del país.

En términos generales, la crisis económica desacreditó severamente la imagen presidencial y de su grupo de allegados

Según los Tratados de Ciudad Juárez, tras la renuncia de Porfirio Díaz, Francisco León de la Barra ocupó la presidencia de México interinamente hasta que pudieran llevarse a cabo elecciones. León de la Barra entregó la presidencia a Francisco I. Madero, ganador de las elecciones extraordinarias de México de 1911. En 1913, Madero y el vicepresidente José María Pino Suárez fueron asesinados tras el conflicto de la denominada Decena Trágica, y la presidencia la ocupó Victoriano Huerta, conocido y calificado por la historia de México como El Usurpador.

Venustiano Carranza, por entonces gobernador de Coahuila, formó el Ejército Constitucionalista y desconoció a Huerta, a quien derrocó en 1914. El nuevo encargado del poder Ejecutivo expidió el 14 de septiembre de 1916 el decreto para convocar a un Congreso Constituyente, que sería el encargado de reformar la Constitución vigente y elevar a rango constitucional las demandas exigidas durante la Revolución, y que dejó en claro que no se cambiarían la organización y funcionamiento de los poderes públicos del país.

El 1 de diciembre del mismo año, el Congreso Constituyente abrió sesiones en el Teatro Iturbide, en la ciudad de Santiago de Querétaro. El Constituyente

contó con diputados de todos los estados y territorios federales del país, con excepción de Quintana Roo. Estuvieron representadas ahí diversas fuerzas políticas: los carrancistas o renovadores, como Luis Manuel Rojas, José Natividad Macías, Alfonso Clavito y Félix F. Palavicini; los protagonistas o radicales, como Heriberto Jara, Francisco J. Múgica, Luis G. Monzón, y también los independientes.

El 31 de enero de 1917, tras dos meses de debates, el Constituyente cerró sesiones. El 5 de febrero se promulgó la nueva Constitución, con el nombre Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que reforma la del 5 de febrero de 1857, que entraría en vigor el 1 de mayo del mismo año. Ese mismo día se publicó en el Diario Oficial de la Federación.

Debido a que inicialmente la intención fue reformar la Constitución vigente, la nueva Constitución tomó como base fundamental los ordenamientos de la de 1857, especialmente lo referente a los derechos humanos, aunque ya no los menciona como tales, sino que alude a las llamadas garantías individuales, también agregó varios puntos del Programa del Partido Liberal Mexicano de 1906 y muchos más cambios para ajustarse a la nueva realidad social del país. Finalmente, el proyecto de reformar la Constitución del 57 derivó en una nueva Constitución.

Pero los problemas en cuanto a la problemática fiscal surgieron desde la constitución de 1857, a que en esta constitución se reflejaba el poco alcance del poder tributario de la federación, era tal que en la fracción VII del artículo 72 de la primera constitución mencionada determinó que el congreso tenía facultades para cubrir el presupuesto de egresos imponiendo las contribuciones necesarias, sin embargo el artículo 117 constitucional relativo a 124 de la norma suprema de 1917, determina que las facultades no concedidas expresamente por la constitución a los funcionarios federales, se entendían reservadas a los estados. Con ello era absurdo el entender que la federación solo podía tener en cuenta los gravámenes al comercio exterior que la propia constitución le señalaba como

facultad tributaria. Otro caso era el que la constitución no limitaba el poder tributario de un estado en cuanto a imponer un gravamen en una misma fuente, haciendo una coincidencia impositiva entre los dos niveles de gobierno.

Así mismo se retomaba el artículo 31, fracción segunda de la constitución de 1857 la cual prescribía a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos, tanto de la federación como de los estados y los municipios en que residen, de una manera proporcional y equitativa que determinan las leyes. Así, este precepto paso a la Constitución de 1917, en la fracción IV del artículo 31.

En el periodo preconstitucional se emitieron diversas disposiciones de carácter tributario los cuales los más destacados fueron los siguientes: El primero de junio de 1914, se estableció un impuesto predial sobre toda finca rustica particular, el primero de enero de 1915 el ejecutivo emitió un acuerdo prohibiendo el otorgamiento de concesiones con privilegios o exenciones de impuestos aun a título de protección a la industria nueva, así como gravámenes alcabalatorios. Otro decreto del Ejecutivo federal, de tres de mayo de 1916, prohibió a los estados a establecer más contribuciones que las expresadas en sus respectivas actas constitutivas.

1.8. LEY DE COORDINACIÓN FISCAL.

La distribución de las facultades financieras y consiguientemente de los recursos ha sido siempre un tema delicado, pero en la actualidad resulta aún más trascendente si tomamos en cuenta que las entidades federativas y los municipios requieren de una plena autonomía financiera para llevar a cabo todas las atribuciones que originalmente tenían y las que han adquirido como consecuencia de las políticas asistenciales que se aplicaron en nuestro país propias del Estado de bienestar y de la explosión demográfica.

El análisis de la historia del México colonial, la del siglo pasado y hasta la de nuestros días, nos permite afirmar que la materia fiscal es uno de los aspectos en donde resulta más evidente la tensión entre centralismo-federalismo.

Desde el año de 1925 en el que se llevó a cabo la primera Convención Nacional Fiscal se han realizado esfuerzos conjuntos entre la Federación y los estados por delimitar los campos impositivos que, posteriormente, se han traducido en ordenamientos jurídicos. La tendencia a lo largo de poco más de cinco décadas ha sido que los gobiernos estatales han renunciado paulatinamente a exigir impuestos que alguna vez fueron locales, a cambio de recibir una parte de los ingresos que se obtengan.

La actual ley de Coordinación Fiscal publicada el 27 de diciembre de 1978 y que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1980, determinó por primera vez el monto de las participaciones con base en la casi totalidad de los ingresos tributarios de la Federación y no como ocurría anteriormente que sólo se consideran algunos impuestos. La ley establece dos fondos: El Fondo General de Participaciones que se constituía originalmente con el 13 por ciento y actualmente con el 18.51 de la recaudación federal participable que obtenga la Federación en un ejercicio y el Fondo de Fomento municipal. Las reformas a las leyes fiscales han inducido lógicamente reformas al sistema de coordinación fiscal. Es por ello que con las reformas al IVA en 1988 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebró nuevos convenios de colaboración administrativa en materia fiscal vigentes actualmente.

De acuerdo con este sistema los ingresos estatales quedan reducidos a ciertos impuestos, aclarando que renuncian a establecer algunos de ellos cuando ingresan al sistema coordinación fiscal, derechos, endeudamiento, tarifas sobre servicios públicos y las transferencias federales, en este último caso hay que destacar que además de que muchas veces duplican esfuerzos no hay criterios de racionalidad global con las participaciones por impuestos.

1.8.1. PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1925.

En esta época el impuesto indirecto grava todo, los productos de necesidad inmediata para solventar la vida, sin importar la capacidad contributiva del contribuyente, sino en la proporción del consumo, lo que no es igual para contribuyentes con capacidad económica del que no la tiene. Recae sobre algunas fuentes de riqueza una diversidad de gravámenes, vulnerando la economía de diversos sectores productivos; no existe coordinación de las legislaciones de los impuestos en la República, la corrupción está presente y es originada por la complejidad de las disposiciones de oficinas recaudadoras y autoridades con actitudes de anarquía fiscal.

Es necesario delimitar las competencias locales y federales, el plan de árbitros, y la creación de un órgano permanente encargado de estudiar los cambios de la economía del país para proponer medidas de cambio en materia fiscal en el país.

En esta convención se obtuvieron los siguientes logros:

- Son exclusivos de los estados los impuestos sobre la tierra y los edificios.
- Los estados tienen potestad tributaria sobre las concesiones que otorguen las autoridades locales, sobre los actos no mercantiles y sobre los servicios públicos locales.
- La Federación tendrá poder tributario y exclusivo sobre el comercio y la industria; pero, los estados tendrán participación sobre lo recaudado, sobre tasas uniformes a todas las entidades federativas.
- Los impuestos sobre herencias y legados son propios de los estados, con participación a la Federación sobre bases uniformes.
- La grabación a la enajenación de bienes inmuebles son exclusivos de los estados, pero debe establecerse en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Se rescata un principio central del sistema tributario mexicano en esta primera convención nacional fiscal, en la que se hace partícipes a los estados en los impuestos que le son exclusivos a la Federación y viceversa.
- Se propone un plan de transición en el que proporcionalmente se vayan desgravando las mejoras, hasta anularse el impuesto sobre ellas.
- Es recomendable la tendencia para hacer desaparecer los impuestos especiales. Solo podrán establecerse estos impuestos, cuando se trate de gravar artículos que por su abundancia en su producción o por su crecido valor representen una porción considerable de la riqueza pública, artículos o productos que por ser de consumo perjudicial requieran gravámenes superiores o artículos y productos cuya producción y consumo deba establecerse un impuesto que requiera formas especiales de recaudación o procedimientos extraordinarios de control.
- Cuando un estado pretenda gravar un artículo regional, se pondrá de acuerdo con los demás estados de la república a efecto de que se dé la uniformidad.

1.8.2. SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1933.

Debido a que la cámara de diputados no discutió la iniciativa de reforma constitucional de la primera Convención Nacional Fiscal, y por la crisis mundial que prevalecía en 1932, el gobierno federal convocó a la segunda Convención en febrero 1933, donde se propuso analizar los aspectos más importantes de la primera convención de 1925, estudiar el problema actual nacional y la búsqueda de resolver los problemas a través de las medidas más adecuadas.

Los puntos centrales de esta convención fueron: el impuesto sobre la propiedad territorial; el impuesto sobre comercio y la industria; los impuestos sobre sucesiones y donaciones; operaciones jurídicas y

profesionales; impuestos federales especiales sobre hilados y tejidos, gasolina y energía eléctrica; así como la concurrencia fiscal.

La Segunda Convención Nacional Fiscal, que se celebró en 1933 siendo presidente de la República Mexicana Abelardo L. Rodríguez (1932-1934), restó las facultades a las entidades federativas al acordar que la convención podría autorizar la modificación a las leyes fiscales en lo referente a impuestos locales, pero en lo que tenía que ver con los impuestos federales, sólo tenía carácter de organismo de opinión. Sin embargo, en las decisiones acerca de las participaciones, el gobierno federal tenía un peso desproporcionado. De tal forma, los avances que se obtuvieron fueron los siguientes:

- La base local impositiva debe ser el territorio de cada entidad, la entidad Federal no debe invadir dicha demarcación para establecer tributos; La comisión permanente de la segunda Convención Nacional Fiscal será la encargada de proyectar una Ley tipo de catastro parcelario, determinar las fuentes de ingresos que deberán costear los trabajos de catastro predial, y resolver la forma de coordinación entre los Estados colindantes y entre todos los Estados y la Federación.
- Sobre el impuesto al comercio y la industria, se consideró necesario la uniformidad, a efecto de lograr la unidad económica en el país, a través de leyes que fueran observadas en toda la república, y su expedición y modificación solo podría lograrse a través de un acuerdo de la mayoría de los Estados.
- Los impuestos especiales gravarían los recursos naturales del dominio de la nación y todos aquellos artículos que tuvieran efectos adversos a la sociedad, se gravaría la actividad de hilados y tejidos, cerillos y fósforos de manera transitoria hasta que la actividad industrial quedase bien constituida; de los grandes avances en que los estados podrían cobrar los impuestos especiales sobre venta de tabaco, alcoholes, bebidas con contenido alcohólico, hilados y tejidos, cerillos y fósforos.

- La entidad federativa ostentará el poder tributario sobre actos no mercantiles dentro de su territorio.
- Potestad exclusiva de los servicios públicos municipales y concesiones locales.
- El gobierno federal se atribuye poder tributario sobre el comercio exterior (importaciones y exportaciones), sobre las ganancias de sociedades y de personas físicas, y sobre la industria.
- El gobierno central tendrá poder tributario sobre la producción y explotación de los recursos naturales que pertenezcan a la nación y sobre los servicios públicos de concesión federal.
- Recae sobre los estados el poder tributario de los impuestos sobre herencias y donaciones; sin embargo, la Federación tendrá participación sobre dichos gravámenes.
- Todo lo avanzado en la segunda convención nacional fiscal tuvo carácter de recomendaciones para resolver los problemas de los erarios federales y estatales, lo improductivo de los impuestos actuales y la parálisis del desarrollo económico del país mientras existiera un sistema impositivo complicado.

1.8.3. TERCERA CONVENCIÓN NACIONAL FISCAL 1947.

El 4 de octubre de 1947 el presidente Miguel Alemán Valdez convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal, la cual se celebró del 10 al 20 de noviembre de 1947, siendo el secretario de Hacienda Miguel Beteta.

Las propuestas que se llevaron a esa convención fueron las siguientes:

- Llegar a determinar bases de colaboración entre los tres niveles y fórmulas entendibles entre ellas y los particulares, para bajar los costos de recaudación y eficientizar el control de las mismas, es la filosofía en que se inspiró el nuevo sistema de coordinación fiscal.

- Trazar un Plan Nacional de Árbitos, es decir, un sistema nacional de distribución de todos los gastos públicos entre todos los contribuyentes.
- Cómo debían distribuirse el ingreso la federación, estados y municipios, en razón de los costos de servicios públicos y también en relación con su capacidad de control sobre el contribuyente y la facultad de administrar los tributos.

De esta tercera convención se lograron los siguientes avances:

- Suprimir los impuestos locales y municipales sobre las remuneraciones al trabajo y sobre el producto de las inversiones de capital, para que fueran gravadas solamente por la Federación, desde luego la recaudación sería participable. Se recomendó fijar un mínimo exento.
- Establecer una legislación en materia de impuestos sobre herencias y legados.
- El impuesto predial debía ser local con participación única a los municipios.
- La estructura de la hacienda pública local debía estar compuesta con el producto de los impuestos sobre actividades locales y sobre los derechos por la prestación de los servicios públicos, y, además, con las participaciones en impuestos federales y estatales.
- Se considerarán locales los impuestos sobre diversiones y espectáculos públicos, los mercados, el comercio ambulante al menudeo.
- Se considerarían transitorios los impuestos a la agricultura, estos impuestos deberían ser de competencia estatal y se debería evitar el doble gravamen al mismo producto a través de la uniformidad del impuesto a la producción;
- Se propone la exención los impuestos a la producción agrícola de primera necesidad para consumo nacional; así pues, se debería analizar el impacto económico de la producción agrícola por segmentos de producción; por lo que se crearían impuestos extra fiscales para el impulso, desarrollo y crecimiento de la actividad agrícola.

- Con el mismo sentido que a la agricultura debería tratarse a la ganadería con la diferencia que requería gravarse con un solo impuesto a la compra-venta de ganado con tasas no onerosas; un solo impuesto a la producción sobre productos ganaderos derivado de animales vivos; el registro de fierros y marcas deberían constituir solo derechos municipales; se recomendó crear una legislación aplicable a la industria ganadera.
- Los derechos municipales serían los de agua potable, panteones, cooperación de obras municipales de urbanización y la autorización y licencias que expidan las autoridades municipales.
- Se propuso crear una legislación para gravar el comercio y que la Federación suprima todos los impuestos federales especiales al comercio como un paso previo para el establecimiento de un impuesto sobre ventas al consumo.
- En cuanto a los impuestos a la industria, su rendimiento debería ser distribuido entre los tres niveles de gobierno, y sólo una parte se excluiría con la finalidad de crear un fondo de reserva para hacer frente a algún déficit o desequilibrio presupuestario que impidiera el desarrollo de cualquier entidad.
- Se recomendó el diseño de un plan nacional de árbitros, entre Federación y municipios, sin dejar de lado a los municipios. Órganos y procesos para implementar la reforma fiscal en atención a las resoluciones de la asamblea, se debería constituir la comisión ejecutiva del plan nacional de árbitros, esta comisión funcionaria con tres representantes del ámbito federal, cinco representantes de las entidades federativas, dos representantes de los municipios y dos representantes de los contribuyentes, para estos efectos se constituyeron cinco zonas fiscales, la norte, central norte, del golfo, pacífico y central.

1.8.4. CUARTA CONVENCIÓN NACIONAL FISCAL 2004. (Denominada: Convención Nacional Hacendaria).

El 5 de febrero de 2004, en Juriquilla, Querétaro, se materializó el gran acuerdo nacional para llevar a cabo la Primera Convención Nacional Hacendaria, concebida como una reunión Republicana, democrática y participativa. Esta convocatoria es suscrita por los principales actores políticos económicos de México entre los que destacan el presidente de la República, los gobernadores de los Estados y el Congreso de la Unión. Las mesas de análisis y propuestas parten de los siete temas que dan vida a esta convención y son:

- Gasto público.
- Ingresos.
- Deuda pública.
- Patrimonio público.
- Modernización y simplificación de la administración hacendaria.
- Colaboración y coordinación intergubernamentales, y
- Transparencia, fiscalización y rendición de cuentas.

Considerada como un acontecimiento histórico, la primera convención nacional hacendaria es el resultado de un amplio proceso de maduración y negociación entre los principales actores políticos y gubernamentales de los tres órdenes de gobierno del país, convocada para ser el escenario de discusión y análisis de ideas, planteamientos y propuestas para diseñar un mejor federalismo hacendario para México. Y los principales objetivos que se trazaron para esta convención destacan:

- Incrementar recursos disponibles para abatir la pobreza y reducir las brechas de desigualdad.
- Mejorar la competitividad económica del país.
- Institucionalizar mecanismos de transparencia y rendición de cuentas.
- Mejorar eficiencia en recaudación de ingresos y gastos.
- Consolidar el federalismo.

La “Declaratoria a la Nación y Acuerdos de los Trabajos de la Primera Convención Nacional Hacendaria”, es un documento extenso; sin embargo, a manera de resumen, se pueden determinar las siguientes propuestas finales.

En materia de gasto público, se plantea reformular la distribución competencial de las principales funciones del gasto público entre los ámbitos de gobierno, con el propósito de fortalecer el federalismo hacendario integral e identificar los mecanismos para su financiamiento, mejorando los procesos de asignación de recursos, así como la calidad y la eficiencia de los procesos de su realización, fortaleciendo la equidad, la transparencia y una mejor rendición de cuentas.

Por otra parte, en materia de ingresos, se pretende dar solución a los siguientes resultados obtenidos del diagnóstico elaborado: insuficiencia de los ingresos fiscales del país; dependencia excesiva de los derechos de hidrocarburos y sobrecarga fiscal a Petróleos Mexicanos (PEMEX); centralización de la política fiscal; limitación extra constitucional de las facultades de las entidades federativas; evasión y elusión importantes; y sistema fiscal con elementos innecesariamente complejos y costosos.

En el punto de deuda pública, se pretende mejorar el marco legal de la deuda pública, ampliar las fuentes de financiamiento disponibles a estados y municipios, y plantear soluciones definitivas a la problemática de los sistemas de pensiones de los servidores públicos.

Respecto al patrimonio público, se busca optimizar el aprovechamiento del patrimonio público en beneficio de la sociedad mexicana en general; al identificar y establecer criterios para el aprovechamiento, uso y disposición del patrimonio público, así como generar criterios técnico- jurídicos que posibiliten la uniformidad en el control patrimonial y el mejoramiento del régimen jurídico del patrimonio público, tanto federal, como estatal y municipal.

Por otra parte, en el asunto de modernización y simplificación de la administración hacendaria, se busca modernizar y simplificar los sistemas y procesos para administrar los ingresos, el gasto, la deuda y el patrimonio público, bajo condiciones de eficiencia, eficacia, calidad y transparencia.

Ahora bien, respecto al tema de colaboración y coordinación intergubernamentales se proponen estrategias y acciones con el objetivo de construir un nuevo modelo de colaboración y coordinación intergubernamental en el marco del renovado federalismo, que incluya los campos del ingreso, gasto, deuda y patrimonio; que coadyuve a las sinergias en los procesos de presupuesto, operación y ejecución de los programas federales con incidencia en las entidades federativas y municipios; a reducir los costos de transacción en el sistema de la hacienda pública en su conjunto, además de elevar la calidad del ejercicio del gasto público que permita maximizar el impacto económico y social.

Por último, en materia de transparencia, fiscalización y rendición de cuentas, se crean las estrategias y acciones con el objetivo de configurar un sistema nacional de transparencia, fiscalización y rendición de cuentas. Para esto se impulsa la homologación y armonización de la información hacendaria, así como también de los respectivos marcos jurídicos.

CAPÍTULO II.

CONTRIBUCIONES FEDERALES, ESTATALES Y MUNICIPALES.

2.1. CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES.

Desde la antigüedad tal concepto se ha desempeñado con una importancia que en el transcurso del tiempo no ha tenido demasiados cambios, sin embargo, en la época antigua se conocía como tributo proviniendo este del latín tributum, que significa aquello que se tributa. Esta última palabra deviene del verbo tributar, el cual significa entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío una cantidad en dinero o en especie. Por otra parte la palabra contribuir proviene

del latín contributio, que significa cantidad con que se contribuye para alguna finalidad, en especial la que se impone para las cargas del Estado.

Juristas como Carrasco Iriarte utilizan como sinónimo las palabras tributo y contribución, ya que afirma que “ su diferencia es de carácter histórico, no de contenido”,¹⁷ y las define como :

“Tributo. Es una detonación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir, el establecimiento de impuestos por el fuerte sobre el débil. El señor exige a sus súbditos el pago de impuestos.

Contribución. Es un concepto inspirado en la ideología de Juan Jacobo Rousseau, en la que con base a un pacto social, el buen salvaje se une con los demás y forma el Estado; y de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea, en una forma democrática se establecen los impuestos”.¹⁸

Sobre el anterior concepto se refleja que el primero es arbitrario ya que no tiene como objetivo a destinarse al gasto público, sin en cambio el concepto de contribución es democrático, ya que es una característica inherente a la propia naturaleza de esta.

Otro concepto que tenemos es el de jurista Rodríguez Lobato, quien explica que “la contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias”¹⁹. Y las define como a continuación:

a) Contribución forzada: (llamadas también exacciones) Son aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley.

¹⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I: introducción y generalidades, Iure Editores, México, 2003, p. 28.

¹⁸ Id.

¹⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Oxford, México, 2002, p. 5 y 6.

b) Contribuciones voluntarias: Son las que derivan ya sea de un acuerdo de voluntad entre Estado y el particular, o bien de una declaración unilateral de voluntad que implica un acto de liberalidad.

Por lo que se refleja en el concepto y clasificación de Rodríguez Lobato, todos los recursos que ingresan al Estado, tienen carácter de contribución, sin importar de qué manera hayan sido obtenidas.

Aunque esta definición no es aceptada por todos los estudiosos del derecho, como ejemplo podemos citar a Sergio Francisco de la Garza, quien ha sostenido que los tributos (o contribuciones) “constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades”.²⁰ De la Garza tácitamente admite que existen otros tipos de ingresos, distintos de las contribuciones, siendo este último los “más importantes” del Estado, dejando de lado los de menor importancia. A continuación, citaremos a algunos autores que consideran que las contribuciones son solo una parte de ingresos del Estado.

Dino Jarach: “es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligado hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley”.²¹

Carrasco Iriarte: “obligaciones unilaterales establecidas por la ley, que corren a cargo de los gobernados y cuyo objeto es allegar fondos para sostener el gasto público”.²²

Giménez González: las contribuciones constituyen “manifestaciones del poder de imperio del estado, en la medida que es el quien impone unilateralmente

²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Porrúa, 15ª ed., México, 1985, p. 73.

²¹ JARACH, Dino, El hecho imponible, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p.73.

²² CARRASCO IRIARTE, Hugo, op. cit., p. 1.

al administrado la obligación de soportar tales cargas pecuniarias”.²³ En el Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, podemos observar la siguiente definición: “La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”.²⁴

2.2. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Según una tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación²⁵, los elementos esenciales de las contribuciones son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, los cuales deben señalarse en la ley con el fin de proporcionar certeza a los contribuyentes. En efecto tales elementos esenciales, complementan lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.2.1. SUJETO.

El primer elemento de la relación tributaria es el sujeto de la misma, ya que, si los tributos son sobre todo medios de cobertura del gasto público, necesariamente alguien debe sufrir en su patrimonio la exacción o la salida de recursos monetarios para servir a tal fin y por razones de lógica deberá haber otro a favor de quien fluya tal masa de recursos. En todo tributo existe un sujeto a quien le corresponde el poder de exigir el pago de la suma adecuada a título de tributo. Jurídicamente se califica o denomina la posición de dicho sujeto como acreedora y le corresponde tal calificativo por regla

²³ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Lecciones de derecho tributario, Thomson, México, 2002, p. 190.

²⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, Diccionario jurídico mexicano, Porrúa, México, 1998, p. 727.

²⁵ Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte: 91-96 Primera Parte Página: 172 Ver tesis jurisprudencial en anexo.

general al Estado. Ahora bien, el sujeto que debe soportar en su patrimonio la salida de una suma de dinero a título de tributo, por tanto asume frente al sujeto acreedor la condición de deudor, es decir, titular de una deuda.²⁶

2.2.1.1 ACTIVO

El sujeto activo de la obligación tributaria es quien tiene facultad para exigir el cumplimiento de la obligación (Federación, Estados Y Municipios). Hay algunas excepciones a esta regla, pues existen sujetos activos diferentes a los antes mencionados, es decir, sujetos que tienen una personalidad jurídica distinta a la del Estado.

Los sujetos activos denominados Organismos Fiscales Autónomos tienen facultades para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos o a través de las Oficinas Federales de Hacienda. Como ejemplos de estos organismos están IMSS, ISSSTE, INFONAVI. Por tanto, podemos concluir que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, ya sea Federación, Estado o Municipios y el Distrito Federal y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos.

2.2.1.2. PASIVO.

En el otro extremo se encuentra el sujeto pasivo que es la persona física o moral que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. Nuestra legislación no hace referencia a una clasificación de sujetos pasivos, la ley simplemente distingue entre el sujeto

²⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. op. cit., p.49

pasivo responsable principal o directo, al que llama contribuyente y el responsable solidario, categoría que engloba cualquier otra clasificación que pudiera hacerse sobre el sujeto pasivo. El sujeto pasivo es el que responde a la categoría de contribuyente en nuestra legislación. Es quien realiza el hecho generador o quien percibe el ingreso, quien obtiene en forma directa un beneficio que incrementa su patrimonio, y en tal virtud es el obligado directo al pago de la contribución por adeudo propio. Como ejemplo de lo anterior, está quien obtiene directamente un ingreso, como puede ser el salario, la renta de inmuebles, o quien percibe honorarios por cualquier causa. Por lo que se refiere al sujeto pasivo solidario solo puede serlo cuando la ley tributaria expresamente lo determine. La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando esté no lo haya hecho. La ley precisa quienes son los sujetos pasivos solidarios y las hipótesis o presupuestos que dan origen a tal responsabilidad

2.2.2. OBJETO.

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, es decir, lo que grava. Es importante distinguir entre el objeto del tributo y la finalidad del mismo, cuando se habla de lo primero se hace referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que busca con la imposición.

El objeto está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible. Puede ser una cosa, mueble, inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.²⁷

Rodríguez Lobato²⁸ define al objeto del tributo como “la realidad económica sujeta a imposición, el cual quedará precisado a través del hecho

²⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. McGraw Hill, México 1998, p. 157.

²⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p. 112

imponible.” Pugliese ²⁹afirma que “por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria debida por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) al Estado, por medio de la cual la obligación tributaria se extingue”.

Cabe mencionar, que el objeto del tributo es asimilado al hecho tributable o presupuesto del tributo, su concepto abarca desde el hecho, la situación o cualquier manifestación de la vida económica y jurídica que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda considerar como susceptible de soportar la exacción tributaria.

Así el objeto es el elemento económico material que justifica la existencia de un impuesto, es decir, lo que se grava: el hecho imponible, aquello que hipotéticamente está previsto en la norma que al realizarse genera la obligación tributaria.

2.2.3. BASE.

Es el valor sobre el cual se aplica la tarifa para obtener el impuesto. La base para liquidar el IVA está constituida por el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, e incluye entre otros: Los gastos directos de financiación, sean éstos ordinarios o extraordinarios o moratorios, accesorios, acarreos, instalaciones seguras, comisiones, garantías, viáticos, gastos a nombre del comprador, bienes proporcionados con motivo de la prestación de los servicios, reajustes del valor convenido o causado después de la venta. Así los conceptos anteriores se facturen o convengan por separado y no estén gravados en forma independiente.

Además, integran la base gravable, los gastos realizados por cuenta o a nombre del adquirente o usuario, y el valor de los bienes proporcionados con motivos de la prestación de servicios gravados, aunque la venta independiente de estos no

²⁹PUGLIESE, M., Instituciones de Der. Tributario” FCE, México, 1939, p. 61.

cause impuesto o se encuentre exenta de su pago. Así mismo forman parte de la base gravable, los reajustes del valor convenido causados con posterioridad a la venta. La financiación por vinculados económicos es parte de la base. Los gastos de financiación que integran la base gravable incluyen también la financiación otorgada por una empresa económicamente vinculada al responsable que efectúe la operación gravada.

2.2.4. CUOTA.

La cuota del impuesto es la cantidad en dinero (puede ser también en especie) que se cobra por cada unidad fiscal.

No es usual que, en las actuales leyes de la materia, cuando se alude a la cuota se especifique cada unidad, sino una base o suma de unidades, sobre las que se calcula la contribución; así, en las tablas aún existentes de algunos impuestos, se dice después de mencionar la base: "cuota fija".

Las cuotas de las contribuciones pueden expresarse en forma fija o en forma progresiva.

La cuota fija es la que es igual por unidad sin importar el número de las que integren la base.

Un ejemplo de cuota fija es la que se expresa en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala un 34 por ciento sobre la base, sin interesar el importe de ésta.

La cuota progresiva es la que aumenta o disminuye, según aumente o disminuya, o disminuya o aumente la base.

Por lo expresado en párrafo anterior, se verá que la progresividad de la cuota puede ser directa, según que aumente cuando la base disminuya; o bien inversa, cuando aumenta si la base disminuye, o disminuya cuando la base aumente.

Se dice frecuentemente que las cuotas progresivas directas son expresión de justicia en las contribuciones; aseveración que puede justificarse en el Impuesto sobre la Renta, pues seguramente que quien mayores impresos logra ha de ser gravado con una tasa superior, y viceversa; desgraciadamente no resulta tan evidente la justicia de la progresividad de cuotas en otros impuestos. Las cuotas con progresividad inversa han sido muy poco usadas. Cuando la cuota se expresa en porcentajes, recibe el nombre de tasa. Para efectos del sistema de cuotas progresivas, el que las mismas sean tasas es ideal.

La progresividad de las cuotas desaparece en un límite, más allá del cual las mismas resultarían injustas.

Además de cuotas fijas y de cuotas progresivas, es usual que los tratadistas estudien las llamadas "de derrama". Las cuotas de derrama son aquellas que una vez conocida la cantidad que se pretende obtener con el cobro de una contribución, el total de la misma se distribuye para que la cubran ciertos contribuyentes.

La complejidad del procedimiento de aplicación en la forma que lo presentan los autores, ha hecho que este tipo de cuota no sea usual.³⁰

2.2.5 TASA.

La tasa está representada por el tanto por ciento, establecido en cada ley fiscal específica, que se aplica a la base de la contribución con el objeto de que el Estado reciba determinado pago por cada unidad tributaria.

2.2.6. TARIFA.

La tarifa es el conjunto de columnas integradas por un límite superior, inferior, cuota fija y porcentaje, que, por medio de una serie de operaciones aritméticas sobre la base, determinan la contribución a cargo del sujeto pasivo.

³⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, Porrúa, 1955, p.103.

2.3 HECHO GENERADOR DE LAS CONTRIBUCIONES.

El hecho generador “es la conducta que realiza el gobernado y con base en la cual se actualizará el supuesto jurídico que dará existencia a la obligación fiscal, o mejor dicho tributaria.”³¹

Tal concepto los podemos encontrar en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone en el primer párrafo que:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho (hecho generador) previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran".

2.3.1 DEFINICIÓN Y DESCRIPCIÓN LEGAL DEL HECHO GENERADOR.

El hecho generador se debe entender como aquel acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, es un hacer o un no hacer.

El hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin; esto, debido a que la norma no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por tal razón es que se sostiene del hecho imponible, que al realizarse determina el sujeto pasivo y la prestación a que está obligado.

Se debe entender, además, que una obligación tributaria es el vínculo jurídico que nace de un hecho o acto al que la ley establece la obligación de la persona física o jurídica, de realizar el pago de una prestación pecuniaria.

³¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p. 275.

Los elementos jurídicos fundamentales que deben contemplarse en una ley fiscal son el objeto, los sujetos, la tasa, la tarifa, la época de pago, y en su caso las excepciones los cuales se describirán posteriormente.

2.3.2 ELEMENTOS QUE COMPONEN AL HECHO GENERADOR.

“Los elementos que integran al hecho generador serán aquellos que deben contemplarse en una ley fiscal como lo son el objeto, los sujetos, la tasa, la tarifa, la época de pago, y en su caso las excepciones los cuales se describirán posteriormente”³². Y también se dividirán en el elemento legal el cual se divide en elemento objetivo o material, elemento subjetivo, elemento temporal y elemento espacial, los cuales se describirán con precisión en los temas posteriores a este, sin embargo se describirán de manera muy general a continuación:

Elemento objetivo o material. Consiste en la descripción del hecho concreto en la norma tributaria que el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria puede realizar materialmente

Elemento subjetivo. Referido a los sujetos que intervienen en la obligación tributaria una vez que se ha realizado el hecho generador. Al dar nacimiento a la obligación tributaria, el hecho imponible determina cuál va a ser el sujeto activo de dicha obligación y el sujeto pasivo de la misma. Este elemento, consiste en brindar definiciones de los sujetos pasivos y activos que están relacionados con las circunstancias objetivas descritas en la ley, de tal forma que surja para unos la obligación y para otros la pretensión del tributo.

Elemento espacial. Constituye la hipótesis legal establecida en la norma tributaria que señala el lugar en el cual el destinatario de la norma realiza el hecho que está descrito en la misma. Este elemento nos permite encontrar soluciones a los problemas de la doble tributación.

³²Carrasco Iriarte, op. cit., pág. 194

Elemento temporal. Es el que nos permite determinar el momento en el que se realiza el hecho generador. Este elemento es muy importante, ya que en el momento en que se produzca el hecho generador es que nace la obligación tributaria y por tanto se aplica la ley vigente a la fecha de su realización y en ese sentido, todo lo referente a las exenciones o exoneraciones serán las existentes en el momento de la realización del hecho generador.

2.3.3 ELEMENTO LEGAL.

Los elementos legales que integran al hecho generador serán aquellos que deben contemplarse en una ley fiscal como lo son el objeto, los sujetos, la tasa, la tarifa, la época de pago, y en su caso las excepciones.

El Objeto lo podemos definir como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo la renta obtenida, la circulación la riqueza, el consumo de los bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

Al Sujeto lo podemos clasificar en dos clases, en toda relación fiscal encontramos por un lado el sujeto activo y por otro el sujeto pasivo.

Sujeto activo, desde el fundamento constitucional de la obligación de pagar contribuciones establecida en el Artículo 31 fracción IV, se establece que dicha obligación de contribuir para los gastos públicos, será en favor de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sujeto pasivo, es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. Una persona está obligada al pago de una prestación al fisco federal cuando el fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. De acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito

fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.

La base es la cuantificación del hecho generador, así mismo esta es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.

La tarifa existe en diversos tipos, las más usadas son: de derrama, fija, proporcional y progresiva.

La tarifa de derrama, es cuando la cantidad que se quiere obtener como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectados al mismo, en México es común encontrar esta tarifa en las contribuciones de mejoras.

La tarifa fija es cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad de medida, es el caso de los derechos.

La tarifa proporcional es cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo, el impuesto al valor agregado tiene tarifas de 15 %, 10 % y 0 %.

La tarifa progresiva es aquella que aumenta al aumentar la base, es el caso del impuesto sobre la renta, en lo relativo de personas físicas que se encuentren en el régimen de salarios y el régimen por honorarios.

El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria.

Aquí se debe tomar en cuenta lo que es la época de pago, el cual es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación, por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley.

La infracción es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley, en el derecho fiscal podemos clasificar a las infracciones en delitos y faltas, los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial, las

segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa, cabe señalar que, en nuestro código fiscal a estas últimas, las faltas se le conoce con el nombre de infracciones.

La sanción es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación al obligado, las sanciones previstas en nuestro código fiscal en caso de infracciones por lo general son multas, y en el caso de los delitos son penas privativas de libertad.

2.3.4 ELEMENTO MATERIAL Y SU CLASIFICACIÓN ECONÓMICA.

Este elemento “es la situación jurídica o de hecho que el legislador ha tomado en cuenta para establecer el tributo. Como un ejemplo se puede citar la propiedad o posesión de un bien en cuanto al impuesto predial, y la enajenación o la prestación de un servicio respecto al impuesto al valor agregado.”³³

El elemento objetivo puede contener diversas modalidades, las cuales pueden consistir en: un hecho o fenómeno económico, por ejemplo, la obtención de una renta o de una ganancia.

- Un acto o negocio jurídico, por ejemplo, la donación, el fideicomiso y el usufructo.
- El estado o cualidad de la persona, por ejemplo, el domicilio o nacionalidad.
- La titularidad de derecho o bienes, por ejemplo, el propietario o el poseedor en el impuesto predial y la tenencia de vehículos.

Para el jurista Hugo carrasco este elemento se puede clasificar desde el punto de vista económico:

- La obtención de un ingreso.
- La percepción de una renta.
- La propiedad o posesión de un bien.
- Un negocio o un acto jurídico.
- El consumo de un bien y un servicio.
- La producción de determinados bienes o servicios.

³³ Ibíd.

2.3.5 ELEMENTO TEMPORAL Y SU CLASIFICACIÓN.

Es natural que el hecho previsto en la norma jurídica de forma hipotética y que provoca el surgimiento de la obligación impositiva se realiza en un tiempo o espacio temporal determinado.

Este elemento es muy importante para saber cuándo se crea la obligación fiscal y, en consecuencia, en qué momento surge su exigibilidad y en función de su acontecimiento, determinar cuál es la ley aplicable.

En razón de su estructura temporal los hechos impositivos se clasifican en:

- a) instantáneos: ocurren en determinado momento y cada vez que se presentan dan lugar al surgimiento de la obligación tributaria, por ejemplo, la adquisición de un bien.
- b) Periódicos o conjuntivos: en estos se requiere un tiempo, una suma de circunstancias, acontecimiento de hechos globalmente considerados, por ejemplo, el impuesto sobre la renta, ya que su periodo de causación es anual.

2.3.6 ELEMENTO ESPACIAL Y SU CLASIFICACIÓN.

Se refiere a que el hecho imponible se realiza dentro de una circunscripción territorial en lugar determinado, por ejemplo, un Municipio o una entidad Federativa.

Dicho elemento puede atender conforme a la estructura jurídico-administrativa de la República al:

- Territorio Nacional.
- Territorio de los Estados.
- Territorio de los Municipios.
- Territorio del Distrito Federal.
- Territorio de las Delegaciones del Distrito Federal.

Solo mencionando los actos realizados en el extranjero que producen efectos en el territorio nacional, en consecuencia, se deben pagar las contribuciones respectivas establecidas en el sistema impositivo nacional, así como la existencia de los tratados para evitar la doble concurrencia impositiva a nivel internacional.

Otra clasificación sería el elemento subjetivo que es el supuesto normativo que debe vincularse a una o varias personas o individuos en particular que con su acción u omisión provocan el surgimiento de la obligación fiscal.

2.4. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.

El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen. En materia tributaria las reglas básicas que deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones, están consignadas en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna y se conocen como Principios Constitucionales de la Tributación, tal artículo establece:

“Artículo 31 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Son obligaciones de los mexicanos:

...”

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

De lo anterior se desprenden los siguientes principios constitucionales en materia fiscal: principio de legalidad, principio de obligatoriedad, principio de proporcionalidad y equidad y principio de vinculación con el gasto público.

A continuación, se analizarán cada uno de éstos.

2.4.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El principio de legalidad consignado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV Constitucionales, que disponen que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que las contribuciones deben estar establecidas en una ley expedida por el Poder Legislativo.³⁴

Ahora bien, no podemos adentrarnos a la materia de legalidad sin introducirnos en el concepto de Estado de Derecho, que “es aquel cuyo poder se encuentra determinado por preceptos legales, de tal modo que no puede exigir de sus miembros ninguna acción u omisión que no tenga su fundamento en la existencia de una norma jurídica preestablecida.”³⁵

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno, el principio de legalidad en materia tributaria, implica que “todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado”.³⁶

a) Reserva absoluta de ley, se dice que la reserva es absoluta cuando se proclama en un determinado sector que no puede, en consecuencia, ser regulado sino por normas con rango de ley. Por lo tanto, en dicha área no tienen cabida las normas reglamentarias, dado que no existe sector de la misma susceptible de ser normada mediante reglamentos.

b) Reserva relativa de ley, la reserva de ley rige en forma relativa cuando en un determinado sector bien acotado de la realidad, en este caso el tributario, por ejemplo, se determina su vigencia para que sólo ciertos ámbitos del mismo

³⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, op. cit., p.64.

³⁵ REYES CORONA, Oswaldo y COLÍN ZEPEDA, Lorena Ivette. Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria. Taxi Editores, México, 2003. p.143.

³⁶ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis, México 2000, p.126

queden circunscritos a tal exigencia. Pudiendo el resto de la zona de dicho sector ser regulado mediante normas de rango distinto al de ley, por ejemplo el reglamento”.³⁷

Es importante mencionar, que el principio de legalidad no significa tan sólo que la contribución, como tal, ha de ser determinada por una ley, sino que implica que el Poder Legislativo habrá de determinar, de una forma clara y precisa, todos sus elementos, no solamente para que exista una garantía formal sobre la legalidad impositiva y un estricto apego a derecho por parte de la autoridad fiscal, sino también para que los actos económicos que realiza el sujeto activo de la relación tributaria encuentren un fundamento jurídico que le impida actuar con iniquidad, y para que el sujeto pasivo de la misma relación pueda regirse bajo el conocimiento de la norma fiscal.³⁸

En síntesis, el principio de legalidad en materia tributaria, establece que, para la existencia jurídica de cualquier contribución, esta debe preverse en ley, es decir que para que una contribución pueda oponerse a un particular debe estar expresamente establecida en una ley, y las leyes sólo las dictan los órganos legislativos, no la autoridad administrativa. A través de este principio se pretende que los contribuyentes gocen de certidumbre frente a la actuación de la administración pública, ya que limita el cobro de las contribuciones a las previstas en la ley, en donde también deben precisarse las características y elementos necesarios de las mismas.

2.4.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Sergio Francisco de la Garza, afirma que “...la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV, del artículo 31 Constitucional es de justicia

³⁷ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, op. cit., 1996 p.185

³⁸ Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte: 91-96 Primera Parte Tesis: Página: 173

distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas; la misma también exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales, tal postulado no puede cumplirse si no se toman en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos...”³⁹

Sobre el significado de este principio, Rodríguez Lobato coincide con Flores Zavala en el sentido de que “ambas palabras son un solo concepto y significan justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith y, por lo tanto, debemos entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.”⁴⁰

Para Rodríguez Lobato, la característica de proporcionalidad y equidad se refiere a “que los impuestos sean establecidos atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, independientemente de la generalidad y uniformidad que también debe tener el tributo.”⁴¹ Respecto a la capacidad contributiva, la Corte ha sostenido la siguiente tesis jurisprudencial:

“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

³⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p. 274.

⁴⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p.64

⁴¹ Ídem.

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.”⁴²

Continúa Rodríguez Lobato, manifestando que “no considera correcto que se asimilen los términos de proporcionalidad y equidad a los de generalidad y uniformidad, respectivamente, como lo hace Margáin, ya que no debe perderse de vista que los principios de generalidad y uniformidad, aunque complementarios del principio de justicia, son diferentes, pues no es lo mismo establecer un tributo en función de la capacidad contributiva del particular, proporcionalidad y equidad, que prever una hipótesis legal en forma general y abstracta, con la que cualquiera puede coincidir y así generar la obligación fiscal, generalidad, ni que prever un tratamiento igual a situaciones iguales y tratamiento desigual a situaciones desiguales, uniformidad”⁴³

Respecto al principio de proporcionalidad, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, señala que para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos. Por lo anterior es factible sostener que el principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias medianas y pequeñas. De ahí que las contribuciones a tasa o porcentajes fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a este importante principio.

⁴² Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, noviembre de 1999 Tesis: P./J. 109/99 Página: 22

⁴³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p. 65

Agrega el autor que las contribuciones deben establecerse en función de lo que cada ciudadano gana, así como en proporción a todos los ingresos gravables existentes: utilidades de las empresas, productos o rendimientos del capital, salarios, honorarios y demás pagos al trabajo personal, posesión y traslación del dominio de bienes inmuebles, dividendos, regalías, rentas, todo tipo de ingresos mercantiles, importaciones, exportaciones, etc.⁴⁴

Por su parte el maestro Hugo Carrasco Iriarte, en su obra Derecho Fiscal Constitucional, menciona respecto de la proporcionalidad, que “como lo puntualiza Ernesto Flores Zavala, este principio requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible, es decir, el Estado sólo debe de imponer el sacrificio indispensable a los particulares para cubrir el presupuesto, sin atesorar”.⁴⁵

La 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.

2.4.3 PRINCIPIO DE GASTO PÚBLICO.

Una obligación contenida en el artículo 31 de nuestra Constitución es que las contribuciones de los mexicanos se destinen al gasto público. Por consiguiente, es necesario saber qué debemos entender por dicho concepto, y para lograr una visión integral de él es necesario estudiarlo desde distintos puntos de vista. En primer lugar, acudiremos a la doctrina, citando algunas definiciones realizadas por destacados juristas:

⁴⁴ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit., pp. 256 a 257

⁴⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, op. cit., p. 183

Andrés Serra Rojas dice que “el gasto público está constituido por el conjunto de egresos del Estado, empleados en los servicios públicos, obras públicas, etc. y en la realización de una política económica de desarrollo y justicia social”.⁴⁶

Jiménez González señala que “el gasto público estará constituido por cualquier erogación realizada por el Estado u otro ente público y destinada a la consecución de los objetivos y metas propuestos”.⁴⁷

De la Garza ha sostenido que “por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando, por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”.⁴⁸ Esta definición ha sido criticada por Flores Zavala y Giuliani Fonrouge, quienes afirman que en muchos casos existe justificación suficiente para que el Estado realice gastos para satisfacer necesidades individuales, como por ejemplo, una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de funcionarios, etc.⁴⁹

Un elemento común a las definiciones anteriores es que los gastos públicos son erogaciones realizadas por el Estado. En cuanto al concepto de la erogación, cada autor le da un enfoque distinto, pues mientras Serra Rojas habla de la realización de una política económica de desarrollo y justicia social, Jiménez González se refiere a los objetivos y metas propuestos, presuponiendo que éstos llevan implícita la política expresada por Serra Rojas. En cuanto a la última definición, nos adherimos al criterio de Flores Zavala y Giuliani Fonrouge.

En segundo lugar, es importante analizar una postura en relación al gasto público, que considera que cualquier erogación que realiza el Estado, es gasto público, pues el Estado, que es un ente público, les otorga esa misma calidad a sus actos. Esta definición, en nuestra opinión, es susceptible de ciertas críticas. No consideramos correcto afirmar que el gasto público es cualquier erogación

⁴⁶ SERRA ROJAS, Andrés, Derecho administrativo, Porrúa, 21^a ed., México, 2001, p. 201.

⁴⁷ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, op. cit., p. 41

⁴⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p. 141.

⁴⁹ Id.

realizada por el Estado o por los entes públicos, debido a las siguientes consideraciones:

El Estado encuentra su justificación en la medida en que cumple sus fines, como son garantizar el orden, el bien común, la justicia, la libertad y la seguridad jurídica de sus habitantes⁵⁰. Por lo tanto, los recursos del Estado deben destinarse exclusivamente a llevar a cabo dichas tareas. Sin embargo, es posible que en la realidad los funcionarios públicos facultados para disponer de los recursos públicos, los destinen a gastos que no tengan ninguna utilidad pública. Dicho proceder, aunque susceptible de ocurrir en la realidad, no es aceptable, pues los gobernantes, que actúan a nombre del Estado, deben hacerlo siempre en beneficio del pueblo, y no deben utilizarlo como un instrumento de poder que permita allegarse de la riqueza de los particulares. Por consiguiente, las erogaciones que se realicen con recursos estatales, pero que no tengan justificación pública, no deben ser considerados gasto público.

Afirmar que el gasto público es toda erogación realizada por el Estado, sin importar su concepto, convertiría a nuestra Constitución y a nuestras leyes en instrumentos de saqueo de bienes a los contribuyentes, pues autoridades ambiciosas encontrarían fundamento en la fracción IV del 31 constitucional para obligar a los mexicanos a contribuir a gastos que en nada beneficien a la colectividad.

Consideramos que el carácter de público no se lo da el ente que realiza el gasto, sino el tipo de beneficios que se producen con dicha erogación. Seguramente fue esta la idea que motivó al constituyente de 1917 para establecer como obligación de los mexicanos contribuir a gastos que aporten beneficios a la sociedad en general. Por consiguiente, si un gasto no otorga beneficios sociales, ya sea en forma directa o indirecta, no debe ser considerado gasto público, aun cuando se encuentre en el Presupuesto de Egresos.

En tercer lugar, estudiamos otra postura: la que considera que el gasto público está constituido por las erogaciones que realiza el Estado en la prestación de

⁵⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, op. cit., pp. 5 y 16.

servicios y obras públicas. Esta postura, es mucho más limitada que la anterior, pues reduce el gasto público a la prestación de servicios y realización de obras públicas. Consideramos que esta postura es más apropiada que la anterior, pues denota un mayor beneficio social.

Sin embargo, desde el punto de vista legal existe una delimitación distinta del gasto público. La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, vigente a partir del 1º de enero de 1977, si bien no define el concepto que nos ocupa, sí precisa qué tipo de erogaciones lo comprenden:

“Artículo 2º.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- I. El Poder Legislativo,
- II. El Poder Judicial,
- III. La Presidencia de la República,
- IV. Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República,
- V. El Departamento del Distrito Federal,
- VI. Los organismos descentralizados,
- VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria,
- VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII”.

La lista anterior es limitativa, por lo que existe la prohibición de destinar recursos estatales a fines distintos a los que establece la ley, quedando así descartada definitivamente la idea de que todo gasto que realiza el Estado es gasto público.

Por otra parte, hacemos notar que, si bien los servicios y obras públicas no se mencionan expresamente en esa ley, sí se contemplan de una forma más técnica y seccionada. Además, en el mismo artículo, podemos ver otros conceptos

diferentes de los servicios y obras públicas, que también constituyen el gasto público, como, por ejemplo, el de responsabilidad patrimonial y los pagos de deuda pública.

2.5 TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LAS CONTRIBUCIONES.

Conforme ha pasado el tiempo han surgido diversas doctrinas que han basado distintos lineamientos legales para dar forma a una utopía fiscal, siendo las más importantes las siguientes.

2.5.1 TEORÍA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

Conforme a esta teoría, se considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que lo que el particular paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe.

La principal crítica a esta teoría consiste en que no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, ni va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo tanto, no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza. En efecto, si bien es cierto que fuertes cantidades son las que eroga el Estado para la satisfacción de los servicios públicos, también lo es que una buena parte de sus ingresos los destina a actividades que de ninguna manera constituyen servicios públicos, como por ejemplo los gastos de las representaciones diplomáticas en el extranjero.

Otra crítica que se endereza en contra de esta teoría consiste en que la noción del servicio público varía de un Estado a otro, luego entonces, nos encontramos con que el concepto de servicio público es en la actualidad vago e impreciso, por estar supeditado a las ideas políticas, económicas y sociales en cada Estado.

Finalmente, se dice que no todas las leyes impositivas poseen finalidades fiscales, es decir, existen leyes tributarias con finalidades extra fiscales, por lo que sí se llegan a obtener ingresos, ello es ajeno al propósito que fundamenta dichos ordenamientos.

Además, no se debe olvidar que los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, abarcando tanto a las personas que pagan impuestos como a las que no los pagan. Es más, hay servicios públicos que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos debido a su situación personal, como es el caso de los servicios de asistencia pública, luego entonces, no podemos sostener que el tributo sea el equivalente de los servicios públicos prestados por el Estado, pues sería adoptar una definición inexacta.

2.5.2 TEORÍA DE LA RELACIÓN DE SUJECCIÓN.

Los sostenedores de esta teoría señalan que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado. Dicho en otras palabras, la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es puro y simplemente la relación de sujeción, por lo tanto, en esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragan.

En contra de esta teoría se han formulado críticas tales como que no sólo los súbditos de un Estado están obligados a tributar, sino también los extranjeros. Diversos autores consideran que esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría, misma que es producto de un alto desarrollo cultural y social que a su vez pone de manifiesto el alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino, además, de hacerlo con honestidad.

No obstante, en cuanto al fondo que encierra esta teoría, nos parece que en realidad no presenta la causa que justifique la obligación de pagar

tributos, cuyo contenido filosófico y ético-jurídico nos dé el fundamento del derecho del Estado para cobrarlos y se queda, por tanto, entre las explicaciones simplistas y materialistas criticadas por Pugliese, puesto que sólo expresa que la obligación de pagar los tributos surge por la sola relación Estado-súbdito, es decir, solamente una relación de poder.

2.5.3 TEORÍA DE LA NECESIDAD SOCIAL.

Diversos juristas expresan que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Para explicar esta teoría, tenemos una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales dividen dos clases: físicas y espirituales. En diversos conceptos, las necesidades físicas del hombre son: alimentos, vestido, habitación y, en general, todas aquellas que son indispensables para subsistir. Una vez satisfechas las necesidades físicas, se le presentan al hombre aquellas necesidades que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le proporcionarán una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física y, en general, todo lo que le permita su superación personal.

La sociedad tiene que satisfacer, al igual que el hombre en las individuales necesidades a fin de poder subsistir primero, y elevarse espiritualmente después, lo cual se puede lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos. O sea, la sociedad tiene necesidades similares a las del hombre individual, sólo que de carácter general en vez de particular; así, tenemos que las necesidades físicas de ellas son también alimento, vivienda, vestido, orden y seguridad, comodidad, servicios públicos, etcétera y en cuanto a las necesidades espirituales, podemos citar escuelas, universidades, museos, campos deportivos, conciertos, etcétera. Incluso la existencia de leyes fiscales con fines extra fiscales satisface también necesidades sociales, ya que a través de ellas el

Estado puede regular o satisfacer determinadas necesidades de la sociedad. Por ejemplo, a fin de proteger la industria nacional, se pueden elevar enormemente las tarifas aduaneras, de tal manera que a nadie le interesa importar los productos que se encuentran comprendidos en dichas tarifas y con ello se propicia el desarrollo y fabricación de los mismos en territorio nacional; la intención final, pues, no es que se paguen esos elevados impuestos aduanales, sino evitar la introducción al país de mercancías que compitan con las que se fabrican en el mismo.

En cierta medida, esta teoría tiene aplicación en la realidad mexicana pues observamos cómo el gobierno federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades físicas y espirituales de la sociedad. Como ejemplo de la satisfacción de necesidades físicas de la sociedad tenemos a los siguientes organismos: la LICONSA, cuya finalidad es mantener al alcance del pueblo alimentos básicos de consumo indispensable a precios accesibles para las personas de escasos recursos económicos; el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado; el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos; el Instituto Mexicano del Seguro Social; el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; etcétera, organismos, todos ellos, a través de los cuales se procura poner al alcance del pueblo vivienda, alimentos, servicios médicos, etcétera. En cuanto a las necesidades espirituales, el gobierno federal proporciona educación preprimaria, primaria, secundaria, así como estudios medios superiores y profesionales y cuando no los proporciona en forma directa, concede considerables subsidios para tal efecto como es el caso de las universidades. Igualmente mantiene al Instituto Nacional de Bellas Artes y al Colegio de México, para citar nada más dos organismos a quienes se ha encomendado la promoción cultural en la rama de las artes y la ciencia.

CAPÍTULO III.

COORDINACIÓN FISCAL EN MÉXICO

3.1. EL PODER FISCAL DEL ESTADO MEXICANO

En la actividad financiera del Estado, el momento más importante es el de la recaudación, y para la obtención de ingresos el Estado actúa en ejercicio del Poder Tributario o Potestad Tributaria. Para ello debemos entender de donde surge este poder en el cual el Estado se basa para poder realizar tal actividad.

3.1.1. CONCEPTO DE PODER TRIBUTARIO.

En nuestro sistema jurídico el fundamento de la potestad tributaria, radica en el poder de imperio que tiene el Estado, nacido de las instituciones creadas por el pueblo en su beneficio, es decir, con su voluntad soberana, el pueblo le otorga el poder público al Estado y éste a su vez lo ejercita a través de los tres poderes de gobierno, como son el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial.

En esos términos Quintana Valtierra y Rojas Yáñez⁵¹ han definido a la potestad o poder tributario como “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.

Por su parte el maestro De La Garza,⁵² ha definido al poder tributario, también llamado poder fiscal o “potestad tributaria”, o poder de imposición, como “la facultad propia del Estado, para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones”.

El Jurista Giuliani Fonrouge⁵³, señala, que es “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción.”

⁵¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México, 1997. p.687

⁵² DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit. p.89

⁵³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 8va ed., Buenos Aires, Lexis Nexis - Depalma, 2003, Vol. I, p. 265.

Para José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé,⁵⁴ el poder tributario es “la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos en la Constitución y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales”.

El poder del imperio, en lo que se refiere a la imposición de los tributos puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal, y del Derecho Constitucional moderno porque “no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el Estado Moderno de derecho”⁵⁵

Ha sido un tema muy discutido en cuanto a su denominación, toda vez que no hay uniformidad de criterios y opiniones entre los conocedores e investigadores del derecho tributario para definir esta cuestión, pues algunos lo identifican como poder impositivo, mientras que otros lo llaman poder tributario, también se le conoce como supremacía tributaria, soberanía fiscal o “potestad tributaria”, lo cierto es, que en todos los casos o enfoques se conduce a un solo punto, el cual consiste en explicar o definir el modo o manera que utiliza el Estado para obtener recursos tributarios que vengan a sufragar el gasto público, haciendo uso de la soberanía o autoridad, mediante la imposición de leyes tributarias.

Por lo que a esta parte concierne, resulta más atinada la denominación de potestad tributaria, atendiendo a su significado jurídico-gramatical, por lo que, en base a lo anterior podemos definirla en México, como la atribución legal que ejerce el Estado a través del Poder Legislativo, para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial, para cubrir el gasto público, el cual debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia.

El Poder Legislativo, es el titular de la potestad tributaria, ya que constitucionalmente es el facultado para crear leyes, y es precisamente en las

⁵⁴ MARTÍN, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F., Derecho Tributario General, de Finanzas y Derecho Tributario, Depalma, Argentina, 1995. p. 164

⁵⁵ LÓPEZ DE FALCO, Rosa María, “Estudio Monográfico acerca de la autonomía y conceptualización del Derecho Financiero Público o Fiscal”, Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México. Tomo I, p. 285.

leyes, en donde se deben establecer las contribuciones; mientras que el Poder Ejecutivo es el Órgano de gobierno que está encargado de ejecutar las decisiones del poder legislativo; y el Poder Judicial es el encargado de administrar la justicia en una sociedad.

Todos los Estados, han ejercitado la potestad tributaria sobre la población que gobiernan, para cumplir con sus atribuciones cuyo fin último precisamente es la satisfacción de las necesidades colectivas mediante el gasto público, para lo cual es preciso indicar que en cada época y en cada pueblo o Estado en particular, la forma de ejercitar esta potestad ha variado, siendo unos muy despóticos y violentos y otros equitativos y proporcionales a la capacidad de los sujetos pasivos, siendo muestra de ambos nuestra propia historia mexicana, la cual, hasta antes de la Constitución de 1917, observaba tributos despóticos y provenientes de la voluntad del gobernante en turno, del Dictador o del Emperador, y con posterioridad a ésta han pasado a tener la segunda forma apuntada.

Así como la propia historia mexicana, la universal ha manejado los conceptos de tributos, impuestos y contribuciones, indistintamente, manejándolos como el ejercicio de la potestad tributaria que tiene el Estado para exigir a los particulares parte de su riqueza; sin embargo, los conceptos de tributo e impuesto se pueden identificar con aquellas épocas en las cuales el Estado ejercía esta facultad o poder en forma despótica, en cambio, el término de contribución se da como un concepto más democrático, equitativo y proporcionado a la posibilidad del contribuyente quien tiene la obligación de enterar las contribuciones que le exige el Estado.

Por lo que respecta a nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y atendiendo a que la potestad tributaria, es dada al Estado por el pueblo para su beneficio, se plasmó en la fracción IV del artículo 31, lo siguiente:

“ARTÍCULO 31. - Son obligaciones de los mexicanos: (...)

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Con lo que, es claro, que el vocablo utilizado en la Constitución es el de contribución, haciendo alusión a que este tributo debe ser equitativo y proporcional a las posibilidades de cada individuo.

Por eso concluimos que, si bien para efectos del derecho tributario, la palabra tributo y contribución son lo mismo, para nuestro sistema jurídico y constitucional debemos referirnos al concepto de contribución.

Las principales características de la potestad tributaria, según el maestro Luis Humberto Delgadillo⁵⁶, son las siguientes:

- Es inherente o connatural al Estado.
- Emanada de la norma suprema.
- Es ejercida por el Poder Legislativo.
- Faculta para imponer contribuciones mediante la ley.

La potestad tributaria se ejercita por el Estado cuando actúa con base en su poder de imperio y determina el hecho o situación que al producirse hacen que el particular tenga la obligación de pagar la contribución. Como apunta el jurista Gabino Fraga⁵⁷, “el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica gastos que éste debe atender procurándose los recursos indispensables. El impuesto se establece por el poder público; en ejercicio de una prerrogativa inherente a la soberanía por lo que la obligación de cubrirlo está regida por normas de orden público”.

No así, cuando dicho Estado hace efectivas las contribuciones, pues en este plano, actúa como un simple acreedor y en el ejercicio de ese derecho debe ceñir su conducta a las disposiciones legales contenidas en la ley, y por lo tanto estará sujeta a los recursos y medios de impugnación que la propia ley otorga al gobernado para revisar su actuación, ello es lo que se conoce doctrinariamente como competencia tributaria.

⁵⁶ DELGADILLO, Luis Humberto, Principios de derecho tributario, Editorial Limusa, México, 2003

⁵⁷ FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1979, p. 89.

3.1.2. CARACTERÍSTICAS DEL PODER FISCAL DEL ESTADO MEXICANO.

Giuliani Fonrouge⁵⁸ señala como características del Poder Tributario los siguientes:

1) Abstracto.

Significa que el Poder Tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, que no se refiera a una persona en concreto sino a toda la colectividad.

2) Permanente.

Desde el momento en que se le identifica como una función connatural al Estado y propia de su soberanía, sólo puede extinguirse con la desaparición del mismo Estado.

3) Irrenunciable.

El Estado no puede ni debe desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir sus múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo.

4) Indelegable.

Ello nos da a entender que no puede delegarse o transferirse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal o permanente, sobre todo entre Estados soberanos en el ámbito internacional.

A los principios enunciados les agregamos los siguientes aplicables en nuestro caso particular:

5) Nace de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

6) Es ejercitado por el Poder Legislativo al dictar las normas tributarias con carácter general, obligatorio e impersonal.

7) Tiene dos excepciones establecidas en los artículos 29 y 131 constitucional.

Respecto de las Clasificaciones del Poder Tributario, se anotan a continuación las tres principales:

El poder tributario puede ser originario o delegado. Es originario cuando nace originariamente de la Constitución, y por tanto no se recibe de ninguna otra

⁵⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., op. cit. p.389.

entidad. Es delegado, cuando la entidad política lo posee por que le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario. En nuestro caso, el poder tributario por regla general es originario ya que se encuentra consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 73 fracción VII, que faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. También es delegado por las excepciones a dicha regla, contenidas en los artículos 29 y 131 constitucionales.

Puede ser privativo o concurrente. El primero de ellos está constituido por el ejercicio de la potestad tributaria por una entidad política, con exclusión de las otras para establecer las contribuciones que convengan a cubrir el gasto público en su ámbito de gobierno. El poder tributario concurrente nos da a entender que puede ser ejercitado tanto por la federación como por las entidades federativas sobre las mismas fuentes o materias gravables, para establecer contribuciones a favor de sus esferas de gobierno, exigiéndole el pago de tributos a las mismas personas físicas y morales sobre sus mismos ingresos, riqueza o actividades económicas, para contribuir a sufragar el gasto público, **lo que conduce al grave problema de la doble tributación y a la injusticia contributiva**. En nuestro caso, el poder tributario goza de las dos características mencionadas.

El poder tributario también se clasifica en limitado e ilimitado. En el primer caso por mandato constitucional existen reglas específicas que señalan los campos de acción tributaria propios de la federación, de las entidades federativas y de los municipios. La esencia de la potestad tributaria limitada estriba en normas que enumeran las fuentes tributarias de cada esfera de gobierno, en forma privada, equilibrada y justa, desapareciendo la concurrencia impositiva. El segundo caso es el de la Federación, al ejercer su potestad tributaria privativa en algunas áreas especificadas por la Constitución, aunada al ejercicio de la potestad tributaria concurrente e ilimitada, en perjuicio de las entidades federativas y municipios, agudizándose el centralismo político, y restándole autoridad a la potestad tributaria local, pues los gobiernos estatales y municipales han tenido que renunciar a su

imperio impositivo, permitiendo el establecimiento de impuestos federales únicos en la esfera concurrente a la luz de los convenios de coordinación fiscal .

3.1.3. MARCO CONSTITUCIONAL DEL PODER TRIBUTARIO.

Explicaremos los artículos constitucionales que establecen el poder tributario del Estado, su origen y legitimidad, para ello nos remitiremos a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente que dispone en las normas de interés para nuestro tema lo siguiente:

a) “Artículo 29.- En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.”

b) “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...”

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

c) “Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

d) “Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

...”

e) “Artículo 49. El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo en el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.”

f) “Artículo 50. El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.”

g) “Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...”

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

...”

IX. Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones;

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, sustancias químicas, explosivos, pirotecnia, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;

...”

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o. Especiales sobre:
- a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal; y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

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

...

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional;

..."

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión."

h) "Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

..."

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

...”

i) “Artículo 116. El poder público de los Estados se dividirá para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un solo individuo.

Los poderes de los Estados se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos, con sujeción a las siguientes normas:

...”

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

...”

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

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

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

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

...”

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

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

...”

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

m). “Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

La Potestad Tributaria se describe en los artículos citados, que disponen que es la voluntad del pueblo mexicano constituirse en un República representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley Fundamental; el pueblo ejerce su soberanía a través de los poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal; el Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. El Poder Legislativo está depositado en un Congreso General, que se divide en dos Cámaras, una de Senadores y otra de

Diputados. Los poderes del Congreso Central están definidos en el artículo 73, de los cuales el más importante es el que establece que “el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”. Este artículo vinculado con el artículo 31 fracción IV que establece que “es obligación de los mexicanos Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; todo lo señalado constituye la base constitucional de la potestad tributaria del Estado Mexicano.

Por su parte, los Estados deben adoptar, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre; las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados: la Constitución establece ciertas prohibiciones a los Estados en los artículos 117 y 118, algunas de naturaleza fiscal. Los poderes tributarios de los Estados residen en las respectivas Legislaturas, que están compuestas únicamente por una Cámara de Diputados. Las contribuciones municipales (impuestos, derechos, contribuciones de mejora), son establecidas por las Legislaturas de los Estados y no por los municipios, quienes únicamente pueden recaudarlos.

Una consecuencia del sistema de Gobierno Federal es que tanto él, como los Estados y Municipios tienen poderes tributarios, pues ambos pueden establecer impuestos en el ámbito de sus respectivas competencias.

Se establecen también en la Constitución dos excepciones a la titularidad del poder tributario del Poder Legislativo, y estas se encuentran en los artículos 29 y 131, donde se faculta al Poder Ejecutivo para establecer las contribuciones que ahí se especifican.

3.2. LA POTESTAD TRIBUTARIA FEDERAL.

La gran mayoría de los tratadistas e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación han establecido que la potestad tributaria federal, no tiene ninguna limitación constitucional, en cuanto a materias sobre las cuales

puede ejercerlas, tal y como lo señala la propia Constitución, al establecer en la fracción VII, del artículo 73, que el Congreso de la Unión tiene el poder para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal.

El sistema de distribución de poderes tributarios está regido por los siguientes principios:

- a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados;
- b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación;
- c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

De los cuales se desprenden las siguientes reglas, en cuanto a la repartición de facultades:

- Facultades atribuidas a la Federación, señaladas en el artículo 73 y las prohibidas a las Entidades Federativas previstas en los numerales 117 y 118 de la Constitución Federal;
- Facultades atribuidas a las Entidades Federativas, como aquellas que de acuerdo al artículo 124 constitucional no estuvieren expresamente reservadas a la Federación o no prohibidas a los Estados;
- Facultades prohibidas a las Entidades Federativas: a) de manera absoluta, las contenidas en el artículo 117, e inciso b) relativas, que son las contenidas en el artículo 118, al señalar que se requiere autorización del Congreso de la Unión;
- Facultades coincidentes para los dos órdenes (Federal y Estatal), en algunas materias.

- Facultades coexistentes, en las que una parte de la misma facultad compete a la Federación y otra a las entidades federativas.
- Facultades de auxilio, en la que una autoridad auxilia a otra por mando constitucional;
- Facultades que emanan de la jurisprudencia.

Sobre dicho tema, se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia firme, disponiendo que la Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y de los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 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); c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).⁵⁹

En base a lo anterior, la fracción XXIX, del artículo 73, de la Constitución Política Mexicana, otorga la potestad de tributación en algunas materias para la Federación, las cuales son las siguientes:

1. En materia de Comercio Exterior, a efecto de disponer contribuciones a las importaciones y a las exportaciones, esta facultad exclusiva de la Federación es consagrada en la fracción I, del artículo 118, de la Constitución Mexicana que establece que los Estados no pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer contribuciones o

⁵⁹ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tomo: CXXI Página: 1448.

derechos sobre importaciones y exportaciones, y se haya su antecedente en la Constitución de los Estados Unidos de Norte América.

2.- En materia de aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución Mexicana; esto es, minería y petróleo, lo cual es comprensible, pues la propiedad originaria de dicho recurso corresponde a la Nación; al respecto, son dos las razones que se esgrimen para que sea la Federación en forma exclusiva la autorizada para imponer contribuciones:

A. Los recursos mineros y petroleros son propiedad exclusiva de la Nación y no de los Estados;

B. El Gobierno Federal es el representante de la Nación, y como tal es el único que puede proteger adecuadamente estos recursos frente al extranjero.

3. En materia de instituciones de crédito y compañías de seguros; el Gobierno Federal impone tanto a los bancos, como a compañías de seguros, contribuciones o impuestos por sus actividades; dicha exclusividad federal es porque se requiere gravarlo en forma uniforme, independientemente del lugar en donde se puedan generar.

4.- En materia de servicios concesionados o administrados directamente por el Gobierno Federal, a este respecto, generalmente se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.

5.- En materia de impuestos especiales sobre:

a) Energía Eléctrica,

b) Producción y consumo de tabacos labrados,

- c) Gasolina y productos derivados del petróleo,
- d) Cerillos y fósforos,
- e) Aguamiel y productos de fermentación,
- f) Explotación Forestal,
- g) Producción y consumo de cerveza.

La justificación por la cual recae dicha potestad en forma exclusiva en la Federación, es que, como se podrá observar, las materias en las cuales se surte, son la producción industrial, la cual se encuentra localizada en todos y cada uno de los Estados que conforman la Federación, por lo que se requiere una legislación homogénea, y solo puede ser expedida por el Congreso de la Unión, logrando con esto que la industria tenga certidumbre legislativa e impositiva, e impidiendo con esto que la industria según sea el caso, quede más gravada en un Estado que en otros, así como eliminando la competencia local en los impuestos.

Así mismo, existe potestad fiscal a favor de la Federación por prohibición expresa a las Entidades Federativas, en lo que respecta a las fracciones II y VII, del artículo 117, las cuales pueden simplificarse en el uso de las emisiones de moneda como recurso financiero, los tributos para cuyo pago se utilizan timbres o estampillas y los tributos o procesos alcabalatorios.

Las facultades concurrentes de la federación en materia tributaria para con los Estados, que, a criterio del maestro Carpizo, no deben denominarse en nuestro sistema jurídico “Facultades Concurrentes” sino “Coincidentes Amplias”⁶⁰ tienen origen en aquellas materias que pueden ser gravadas por

⁶⁰ CARPIZO, Jorge, Estudios Constitucionales, México, U.N.A.M., Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1980. p.158.

ambos entes públicos; dicha concurrencia se da en base a la potestad otorgada al Congreso de la Unión, en la fracción VII, del artículo 73 de la Constitución Política; ello, se ve entonado en forma especial en virtud del pacto Federal, ya que al otorgársele a dicho Congreso da la Federación, las facultades para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal.

3.3. LA POTESTAD TRIBUTARIA ESTATAL.

Se trata del ejercicio de un mandato público conferido al Congreso local, en virtud del cual, se puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, ganancias o ingresos en una forma proporcional y equitativa que dispongan las normas jurídicas relativas, y cuyo destino va enfocado a cubrir el gasto público, que es programado en el presupuesto de egresos que se apruebe legalmente.

Dicha potestad es incierta, preocupante y discutible desde el punto de vista del Derecho Constitucional, ante la falta de claridad e imprecisión en nuestra Ley Suprema; es un problema añejo que viene desde las Constituciones Federales de 1824, 1857 y en la vigente de 1917, ante la falta de reglas claras y específicas que delimiten las esferas de acción tributaria Federal, de las Entidades Federativas y Municipios, sobre todo, porque no hay un claro señalamiento de las materias sobre las cuales se pueda ejercitar la potestad tributaria de los Estados de la República.⁶¹

Es opinión de varios tratadistas y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que el fundamento de la potestad tributaria de los Estados, radica en el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al indicar que “todas las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.”, en cambio para otros juristas como De La

⁶¹ SÁNCHEZ, Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999. p.98.

Garza⁶² y Delgadillo,⁶³ se debe entender que el artículo citado, se refiere a otras materias, distintas a la tributación, ya que la potestad tributaria de los Estados está fundado en el artículo 40 de la Constitución, esto es, está fundamentado en la autonomía o soberanía de los Estados, dado que es principio general, que donde hay soberanía, hay poder o potestad de tributación, y que la falta de dicho poder implicar la ausencia de soberanía, ya que la soberanía implica el ejercicio de la potestad tributaria.

Resulta evidente, que, tratándose de facultades constitucionales, las atribuciones tanto de la Federación como de los Estados, deben estar de manera expresa, y tanto el artículo 124 como el 40 de la Constitución Política Federal, hablan de esa facultad otorgada para las entidades federativas de imponer contribuciones, en tanto no sean facultades exclusivas de la Federación, así como también, que no estén prohibidas expresamente para aquellos.

Por lo cual, todas las materias que no sean en exclusiva de la Federación podrán ser gravadas en forma concurrente por ésta y las Entidades Federativas, tal y como lo establece la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual en su parte conducente señala:

“El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dicha materia, sino que los Estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide

⁶² DE LA GARZA, Sergio Francisco op. cit. p.57.

⁶³ DELGADILLO, Luis Humberto, op. cit. p. 158.

que la Federación haga uso de las facultades impositivas en que concurre con los Estados.”⁶⁴

A diferencia de la potestad tributaria federal, la estatal si tiene limitaciones, en virtud, de que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre ambos en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados, contenidas en los artículos 117 y 118 de la Constitución Política Mexicana, las cuales prohíben a dichas entidades, gravar el tránsito de las personas o cosas que cruzan por sus territorios; prohibir o gravar la entrada o salida de mercancías de sus territorios en materia de mercancías nacionales o extranjeras; gravar la circulación o el consumo de mercancías nacionales o extranjeras cuya recaudación deba hacerse por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o requiera documentación que acompañe las mercancías; aprobar leyes que importen diferencias de impuestos o de requisitos por razón del origen nacional o extranjero de las mercancías, acuñar moneda, o emitir papel moneda o estampillas o papel sellado.

El Congreso de la Unión, como legislador ordinario, no puede bajo ningún concepto imponer vía ley, prohibiciones o limitaciones a la potestad tributaria de los Estados, que la propia Constitución Política Mexicana no haya establecido previamente, pues como ya se comentó, las Legislaturas de los Estados, pueden legislar en todas aquellas materias que no sean exclusivas del Congreso de la Unión.

3.4. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA MUNICIPAL.

Desde la Constitución de 1917, se trató de darle al Municipio autonomía financiera, por lo que fue motivo de varias asambleas y

⁶⁴ Semanario Judicial de la Federación, página 77 del volumen CXXXII. Amparo en revisión 9521/65.

discusiones entre los constituyentes, más sin embargo debido al plazo perentorio con que contaron para tratar de darle esta característica al Municipio, aprobaron el proyecto de éste, manifestando que los Municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones que le señalen las Legislaturas de los Estados, y, lógicamente la redacción de este precepto constitucional, a saber, el 115, a nadie satisfizo, en virtud de que no tenían los Municipios la facultad de imponer contribuciones a sus gobernados, estando sujetos a las disposiciones y criterios de las legislaturas de los Estados.

El maestro Mario de la Cueva⁶⁵, al estudiar el problema de la jerarquía de las normas en el sistema jurídico mexicano estableció lo que a su criterio sería el orden correcto de importancia, y tal parece que esta teoría fue acogida por la fracción IV del artículo 115 constitucional en virtud de que el municipio se encuentra supeditado en casi la totalidad de su recaudación a las Legislaturas de los Estados o bien al Gobierno Federal.

La ausencia del poder o potestad tributaria municipal, se confirma con el análisis de la fracción IV, del artículo 115, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que "Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor."

En esas condiciones es indiscutible que dicha potestad la lleva a cabo el gobierno del Estado por conducto de su Poder Legislativo, al establecer sus contribuciones y otros ingresos a su favor para atender sus necesidades sociales, es por ello que no puede hablarse de autonomía hacendaria, ni de Municipio libre en nuestro país; ya que dicha autonomía no es absoluta, pues

⁶⁵ CUEVA, Mario de la, Teoría de la Constitución, México, Porrúa, 1982, pp. 112-126.

al estar subordinada a los principios y objetivos del Estado, se ve limitado su funcionamiento y autodeterminación, limitando mayúsculamente el fortalecimiento del Municipio, impidiéndole ejercer un régimen tributario decoroso.

Por lo cual, en la actualidad prevalece el negarle potestad tributaria al Municipio, ya que éste no puede establecer sus propias contribuciones o tributos, toda vez que tal poder radicar en la legislatura o Congreso del Estado al que pertenece.

Ya que no se concibe la libertad política y administrativa si previamente no existe la libertad hacendaria que permita a las subdivisiones políticas contar con fuentes propias de ingresos y con la consiguiente libertad de ejercicio del gasto público, que a su vez, permitan realizar las funciones de gobierno que les son propias.⁶⁶

Con la reforma constitucional efectuada al artículo 115, en diciembre de 1982, se mejoró la situación financiera del Municipio, pero ello no ha sido suficiente, para poder otorgarle un rango autónomo, ya que sólo le revierte una autonomía administrativa en lo que respecta a su hacienda más no para imponer disposiciones tributarias hacia los particulares para la satisfacción de sus necesidades; conformando actualmente su hacienda municipal, los siguientes rubros:

- a) Contribuciones, fundamentalmente las relativas a la propiedad raíz y sus modificaciones.
- b) Participaciones Federales.
- c) Ingresos por los servicios públicos que preste.

⁶⁶ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, op. cit. p.236

- d) Rendimiento de sus bienes.

3.5. EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se origina por delimitar las facultades de tributación de la Federación y los estados, ya que no existía una separación clara y justa de fuentes impositivas. Se decía que era una determinación potestativa, espontánea y libre de parte de los Estados, en la práctica era lo contrario.

Al emitirse en 1979 la “Ley de Coordinación Fiscal”, se delimita más clara la coordinación entre los tres órdenes de gobierno, se da participación a las haciendas públicas en ingresos federales a través del “Convenio de Adhesión”, mismo que ha sido celebrado por todas las entidades federativas, incluyendo al Distrito Federal. El convenio enumera acciones de forma general, las especificaciones de los diversos temas como impuesto local suspendidos; petróleo y sus derivados; expedición de pasaportes; sistema alimentario mexicano; modificaciones por reformas al IVA, espectáculos públicos y obras de arte pago en especie, están en los anexos respectivos, han sido suscritos de acuerdo a la naturaleza de cada Entidad. Se cuenta también con el “Convenio de Colaboración Administrativa” y sus anexos. Otros temas de la norma, es la distribución de las participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento, este último es un tema que en los últimos años ha evolucionado a través de la conformación de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales (CPFF) y la Reunión de Gobernadores, se han llegado a importantes resultados como la simplificación técnica y la armonización de los sistemas fiscales de los tres niveles de gobierno; optimización de los procedimientos recaudatorios y de fiscalización. En materia de gasto, el avance ha sido paulatino, desde los trabajos de las diferentes comisiones y grupos de trabajo de la CPFF, homologando diferentes clasificaciones de gasto en sus diversas modalidades y acordando conjuntamente con el Banco Mundial los indicadores fiscales, así como la posibilidad de opinar al

emitir comentarios a las disposiciones normativas instrumentadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3.6. INTEGRACIÓN DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

Los Estados se adhieren al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante la firma del Convenio de Adhesión, el cual es aprobado por la Legislatura Local. Colaboran en la administración de algunos impuestos federales a través de la firma del Convenio de Colaboración Administrativa, la cual se ha hecho extensiva en algunos casos a los Municipios.

La coordinación fiscal, lograda a través de la creación de la Ley de Coordinación, ha tenido como objetivo fundamental fortalecer las haciendas públicas de los Estados y Municipios con absoluto respeto a la soberanía de los Estados y la autonomía municipal, reafirmando el pacto federal y el desarrollo regional.

La Ley de Coordinación Fiscal ha sido objeto de reformas y adecuaciones con el fin de que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal este acorde con la política financiera del gobierno federal, teniendo en todo momento como objetivo prioritario salvaguardar e incrementar el ingreso compartido con los Estados y Municipios, cuyo desarrollo y fortalecimiento robustece a la Federación, de la que son partes integrantes. De no coordinarse los sistemas fiscales de los tres niveles de gobierno se corre el peligro, tanto social como económico, de no alcanzar el desarrollo deseado. Si todos los Estados deben prestar determinados servicios y han de financiarse con las contribuciones que recauden en sus territorios, dada la diferencia de capacidad impositiva que forzosamente existe entre ellos, el resultado es evidente: con un

mismo nivel de carga fiscal, los residentes en algunos Estados podrán disfrutar un mayor nivel de servicios o, si lo que se mantiene conforme es el nivel de servicios, los residentes podrán soportar una presión fiscal menor.

Frente a esta situación, el gobierno federal ha optado por una política de desarrollo regional a través de la distribución equitativa del ingreso federal, y para lograrlo ha creado un régimen de coordinación fiscal integral.

3.6.1. OBJETIVO DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

El objetivo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es dar congruencia a los ordenamientos tributarios de la Federación con los de los estados, municipios y el Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales, distribuir entre ellos dichas participaciones y fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.

El instrumento que da las bases para la coordinación es la Ley de Coordinación Fiscal, que, dentro de un sistema jurídico administrativo, a través de acuerdos, convenios y declaratorias, da las pautas para que se establezca en forma expresa la voluntad soberana de las dos entidades con capacidad tributaria, la Federación y los estados, para así apoyar las relaciones fiscales entre ellos.

3.6.2. LAS PARTICIPACIONES DE LOS ESTADOS, MUNICIPIOS Y DISTRITO FEDERAL EN LOS INGRESOS FEDERALES.

Las participaciones son recursos que ingresan al Estado y a los Municipios, transferidos por la Federación para el desarrollo de las atribuciones que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ley Orgánica Municipal, y otros ordenamientos, según corresponda. Estos recursos son inembargables,

no pueden afectarse a fines específicos, ni estar sujeto a retención, salvo para el pago de obligaciones contraídas por el Estado o Municipios, con autorización del Congreso local e inscrita en el “Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios”, a favor de la Federación, instituciones de crédito o personas físicas o morales que operen en el país y de nacionalidad mexicana.

La Ley de Coordinación Fiscal establece en el artículo 2o. que el Fondo General de Participación Federal se constituirá con el 20% de la recaudación federal participable de todos sus impuestos, derechos sobre la extracción de petróleo y minería, disminuido el total de las devoluciones por los mismos conceptos.

Los recursos que reciben los Estados y Municipios, con motivo de participaciones federales, no son cantidades fijas, sino variables y atienden al porcentaje de la recaudación que efectivamente capte la Federación y a través de las Entidades en el periodo⁰¹ correspondiente, por lo que las cantidades mensuales que se entregan a los Estados, sólo son provisionales, ya que atienden a un cálculo de lo que se presume será materia de recaudación; por ese motivo, la Federación, cada cuatro meses, debe realizar ajustes respecto de las participaciones pagadas provisionalmente llevando a cabo las compensaciones correspondientes; ahora bien, dado que las cantidades entregadas a los Municipios con motivo de participaciones federales son cantidades variables, las leyes de coordinación fiscal o equivalentes en los Estados, cuentan con una disposición similar para llevar a cabo las compensaciones correspondientes, el Estado de Chiapas regula la facultad de efectuar el cálculo de las diferencias recibidas y las pagadas provisionalmente, acorde a los artículos 279, 280-A y 282 del Código de la Hacienda Pública.

CAPÍTULO IV.

PROPUESTA DE REFORMA CONSTITUCIONAL COMO UNA SOLUCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO.

4.1. ANTECEDENTES DEL FEDERALISMO EN MÉXICO.

La experiencia federalista de los Estados Unidos de Norteamérica es el antecedente inmediato para México, aun cuando la herencia política del colonialismo mexicano se decantaba más por el centralismo derivado del Estado unitario colonial. La conformación federalista en México fue peculiar pues en la etapa de independencia no hubo una conformación regional que cediera poderes a una entidad federal central. Todo lo contrario, el Federalismo en México ha sido un proceso gradual de descentralización de poderes a regiones de conformación incipiente en su estructura socio-económico.

Aunque en el Acta Constitutiva del 31 de enero de 1824 se enumeraron por primera vez los Estados de la federación, ésta determinación fue nominal, pues no existían factores subyacentes consolidados que los impulsaran. No es el caso, por ejemplo, de Estados Unidos de América, en donde la emergencia de la federación provino de Estados locales representados y con una sustancia propia.

El federalismo mexicano ha dado lugar a opiniones encontradas, algunas en el sentido de que éste nunca ha existido, otras, más moderadas, observan que el federalismo, en sus etapas iniciales, remitió a los Estados a ser departamentos administrativos. Es oportuno mencionar que incluso a principios del siglo XX en el proceso constituyente, prevaleció la visión de que el federalismo era más bien un objetivo deseable y alcanzable, pero no una realidad.

Esta visión prevalece incluso hoy en día; la razón es que el concepto de Estado Federal integrado por Estados regionales, necesariamente exige como precondition una matriz institucional-económica -regional, distintiva, autónoma y funcional. En este sentido, Arteaga Nava sostiene que “el federalismo mexicano no sólo ha circunscrito la actuación de las autoridades locales sino también ha restringido la función de su constituyente”. Es decir, la autonomía de los

constituyentes ha sido en el mejor de los casos incipiente. También menciona que “México, formalmente, ha adoptado un sistema federal con la mayor regulación (en el sentido de que poco es dejado a la espontaneidad de las legislaturas locales); las características que le son propias lo hacen diferente de otros sistemas (...) El federalismo mexicano, más que de carácter legislativo, es un federalismo administrativo; es una forma de descentralización administrativa”⁶⁷.

Se desprende de lo anterior, que el federalismo en México se entiende como un sistema constitucional que ha tenido como objetivo descentralizar los poderes unificados heredados de estructuras coloniales en el país. El federalismo se ha desarrollado en forma gradual y, en las últimas décadas, se ha enfocado a fortalecer el ejercicio de la economía pública regional. Por tanto, la estructura federalista en México existió desde el siglo XIX, pero no fue desde su primer momento funcional. La funcionalidad sólo se concretó hasta finales del siglo XX cuando se implantó un sistema de coordinación federal y las entidades federativas fortalecieron su erario público. Este último componente es determinante en la organización federal.

4.2. EL FEDERALISMO CONSAGRADO EN LA CARTA MAGNA.

En el contenido de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, encontramos la definición del concepto de federalismo. Unos conjuntos de artículos cimientan el esquema federalista en sus componentes indispensables. En este sentido, la Constitución acota ámbitos de competencia para los órdenes de gobierno; define campos de acción concurrentes; mecanismos para la resolución de problemas de competencias entre las entidades, el gobierno federal y las atribuciones de entidades como el Distrito

⁶⁷ ARTEAGA NAVA, Elisur. Derecho Constitucional. 2da Edición. Oxford. México D.F. 2007. p.158

Federal. En la conformación federal de México, el Distrito Federal guarda diferencias respecto al ámbito de competencias con otras entidades. Recientemente se le ha conferido cierta autonomía con la instauración de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, pero aún existen atribuciones que dependen exclusivamente del Congreso de la Unión.

En el Artículo 40 de la Constitución se define la forma del Estado. De acuerdo a la Constitución, México es republicano, democrático, representativo y federalista. Como menciona Carbonell, los cuatro conceptos son ponderados con igualdad en el contenido del artículo constitucional. Es decir, el federalismo es tan importante como la democracia o la república en la determinación y conducción política del país. El Artículo 115 traslada este sentido y esencia del párrafo anterior, pero a nivel de los Estados. La Constitución establece textualmente:

“Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre”.

Una característica que ha sido resaltada en la Constitución mexicana es que, a diferencia de otros países, no señala el objetivo social del pacto federal. Por ejemplo, en Alemania se establece el objetivo ideal de uniformidad en las condiciones de vida para los ciudadanos, mientras que en Canadá se aspira a la igualdad de oportunidades para todos.

En los Artículos 73 y 124 se presentan elementos adicionales del federalismo mexicano. Estos artículos son importantes porque definen competencias y distribuyen materias en la estructura federal entre los órdenes de gobierno. Al estar ante un conjunto de unidades territoriales y un poder central es indispensable definir la distribución territorial del poder político y las atribuciones económicas de cada una de las partes integrantes. También es necesario establecer la articulación o coordinación entre estos poderes para

evitar duplicidades, traslapes de funciones o vacíos de competencia. Los territorios locales en el esquema federalista son depositarios y generadores del ejercicio del poder político. Por tanto, deben de ser acotados en su ámbito de materia. A su vez, el ámbito de materia debe quedar gobernado por una norma. En el esquema federalista, la coordinación constitucional entre órdenes de gobierno impide la incidencia de normas territoriales entre los ámbitos de materia de los Estados locales y de éstos con el Estado federal. Como la estructura federalista no es un esquema definitivo, sino que se encuentra expuesto a la presión de la dinámica del cambio social, la Constitución prevé en el Artículo 73 las facultades del Congreso de la Unión para modificar o crear leyes acordes a las necesidades sociales.

Dentro de los artículos constitucionales que definen al federalismo se encuentran aquellos que otorgan atribuciones a los entes integrantes del mismo, pero también se encuentran artículos que definen y limitan competencias. El Artículo 24 establece que el Congreso no puede dictar leyes que prohíban religión alguna o, por poner otro ejemplo, en los Artículos 117 y 118 se encuentran las prohibiciones explícitas a los Estados. El federalismo acota competencias y simultáneamente prevé concurrencias. La concurrencia es el hecho en que se generan invasiones en las esferas de competencias de gobiernos locales o federales. Al existir concurrencias debe diseñarse ex profeso un mecanismo de previsión para la solución de los conflictos. Este mecanismo es la resolución de controversias expresado en el Artículo 105, Fracción primera. En relación a las atribuciones constitucionales en materia fiscal se establecen en la Constitución, los elementos medulares para integrar un sistema presupuestal federal. Se definen las atribuciones federales, estatales y municipales en materia impositiva y se asientan elementos conceptuales importantes como las transferencias y las participaciones entre niveles de gobierno. Aunque algunas de las definiciones de los atributos pueden ser genéricas se encuentran sustentadas a nivel constitucional. Existen opiniones relevantes en el sentido de que las atribuciones en la

Constitución destacan al gobierno federal, haciendo poca mención a las entidades federativas. El Artículo 124, hace mención a las facultades que tendrán las entidades federativas, pero por residualidad, es decir, una vez concedidas las facultades a la federación. En el Artículo 31 se confiere un atributo referente a la obligación de los mexicanos de “contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

La Constitución otorga derechos impositivos con mayor claridad a la Federación y el Municipio. En el caso de la federación, el Artículo 73 establece que el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y en la fracción XXIX especifica que estas pueden ser sobre el comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, sobre los llamados especiales. En este Artículo, se menciona que los Estados participarán de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria determine y menciona que las legislaturas locales establecerán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre la energía eléctrica.

En el caso de los Municipios, las atribuciones se encuentran en el Artículo 115. En este se menciona que los municipios “administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor”. Por ejemplo, se menciona que “percibirán contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación,

traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles”. En el texto del mismo Artículo se asienta el concepto de participación federal de la federación a los Municipios “las participaciones federales que serán cubierta por la federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los estados”.

4.3. PRINCIPIOS RECTORES DEL FEDERALISMO EN MÉXICO.

Los principios del federalismo fiscal mexicano, en su contenido sustentable de la economía mexicana y el bienestar de la sociedad, se manejan con la necesidad de normar los objetivos del mismo federalismo, considerando lo siguiente:

- Formar una unión más perfecta, equilibrando los derechos de los estados con las necesidades de un gobierno central,
- Respetar los derechos fundamentales del individuo, estableciendo la justicia,
- Garantizar la paz interna y proteger la libertad de las garantías de los Estados y Municipios, y
- Otorgar al gobierno federal atribuciones en materia económica, financiera y comercial, para garantizar el bienestar general.

Estos razonamientos fundamentan el objetivo de igualdad material, es decir, de la equiparación de las condiciones sociales y económicas, referido tanto a los individuos como a las unidades territoriales.

El federalismo es un modo de organizar y ejercer el poder en el Estado de derecho, respetando la autonomía y la capacidad de gestión de los gobiernos constituidos.

En este sentido, la asignación de los recursos en el sector público se debe de dar adecuadamente y que garantice una oferta suficiente y accesible de bienes y servicios públicos para el conjunto de la población.

Por lo que, varios estudiosos, consideran que un sistema tributario justo y eficiente debe operar con base en la equidad y progresividad, eficiencia económica, sencillez administrativa, flexibilidad para adaptarse a un entorno cambiante y

transparencia política. Asimismo, en la consecución de esos objetivos, debe considerarse, de manera fundamental e integral, el impacto en las finanzas públicas, de las empresas y de las familias.

4.3.1. PRINCIPIO DE SUBSIDIARIDAD.

La subsidiariedad es, idealmente o en principio, una de las características del federalismo. El término subsidiariedad proviene del latín *subsidiari*, que era un método de organización militar durante el combate. Esta describe un principio político y de ética social referente a establecer límites de competencia en las relaciones entre la persona y las sociedades de las que forma parte, proyectando así; primero, la formación y organización de individuos y sociedades menores para que sean capaces de solucionar, en forma autónoma, sus propios intereses, concebido de este modo como interpretación ascendente; y segundo, en la organización multi jurisdiccional del Estado, la protección y conservación de las atribuciones locales para promover su propio potencial, entendido a su vez como interpretación descendente.

Es importante reconocer que la subsidiariedad, dicta que la autoridad debe resolver los asuntos en las instancias más cercanas a los interesados. Por tanto, la autoridad central asume su función subsidiaria cuando participa en aquellas cuestiones que, por diferentes razones, no puedan resolverse eficientemente en el ámbito local o más inmediato.

4.3.2. PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD.

La palabra solidaridad proviene del sustantivo latín *soliditas*, que expresa la realidad homogénea de algo físicamente entero, unido, compacto, cuyas partes integrantes son de igual naturaleza. La teología cristiana adoptó por primera vez el término *solidaritas*, aplicado a la comunidad de todos los hombres, iguales todos por ser hijos de Dios, y vinculados estrechamente en sociedad. Entendemos, por tanto, que el concepto de solidaridad, para la teología, está estrechamente vinculado con el de fraternidad de todos los hombres; una fraternidad que les impulsa buscar el bien de todas las personas

Para avanzar en pos de la justicia social y desarrollo regional es fundamental modificar la estructura del régimen de coordinación fiscal, en tanto se pudiera reforzar el programa nacional de solidaridad para lograr hacer una transferencia más efectiva de recursos donde realmente se necesitan.

Dentro del federalismo fiscal está considerado el principio de solidaridad como un punto para generar mejores condiciones de vida a los mexicanos, sin importar la región donde se ubique, así como cubrir las necesidades más apremiantes en situaciones en las cuales requieran la intervención de los demás Estados y Municipios a través del gobierno federal.

4.3.3. PRINCIPIO DE EFICIENCIA Y EQUIDAD.

Los principios de eficiencia y equidad en la economía federal constituyen el marco general en el que se desarrollan las propuestas federales. Desde la perspectiva de la eficiencia, se requiere un mercado libre de barreras al movimiento de bienes y servicios, trabajo y capital que los mismos gobiernos pudieran imponer dentro de la federación, así como un manejo adecuado de las externalidades entre jurisdicciones, que consisten en beneficios o costos provocados por la política particular de una jurisdicción. La eficiencia fiscal requiere políticas distributivas que ayuden a contrarrestar los llamados beneficios fiscales netos que son provocados por la diferencia de capacidad contributiva que tiene cada jurisdicción. Por otra parte, se considera que una economía federal es equitativa cuando la distribución de los costos y de los beneficios se rige por principios de equidad vertical y horizontal, donde la primera señala que se debe dar un trato adecuado de desigualdad a los desiguales y la segunda destaca el trato igual a los iguales.

En tanto, el federalismo fiscal se traduce en un proceso legal, administrativo y político, orientado a revertir las desventajas de la centralización para mejorar la eficiencia y equidad, tanto en lo macroeconómico como en lo microeconómico e institucional.

4.3.4. PRINCIPIO DE EQUILIBRIO ECONÓMICO.

El federalismo fiscal mexicano, considera a este principio bajo los siguientes puntos:

- La distribución espacial de la función de asignación dependerá del equilibrio entre maximizar la eficacia de las provisiones, ajustándola a las preferencias de los ciudadanos y minimizar los costos de la economía.
- Alcanzar un verdadero equilibrio de poder entre ejecutivos estatales y el federal, aplicando un trato justo y el reconocimiento de las necesidades reales de los municipios, estados y regiones. La descentralización como sistema de vida responde a principios básicos de civilidad política y social y en efecto, reconoce que la sociedad moderna es plural y activa.

Lo cierto es que la realidad de los Estados y Municipios muestra que las disparidades económicas son las más importantes, no sólo en intensidad y frecuencia, sino también, porque las desigualdades sociales se sustentan a menudo en la situación de desventaja material o económica del sujeto o territorio. La resolución de estas diferencias se traduce en satisfacer las necesidades de los desfavorecidos, es decir, en reparar o solventar sus carencias.

4.4. REFORMA DE LOS ARTÍCULOS 73 Y 116 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Como se ha visto a lo largo de este trabajo existe un gran problema, entre la Federación y los Estados para lograr equilibrar la forma de establecer impuestos a lo largo de la historia, es tanto el desequilibrio que ha afectado a los contribuyentes de una manera tal, que los mismos legisladores han tenido que recurrir a una ley para solventar tal problema.

En esta investigación se propone reformar el último párrafo de la fracción XXIX del artículo 73, con el objeto de que las Entidades Federativas participen, aparte de las contribuciones especiales, de todas las demás contribuciones federales recaudadas que señala la fracción XXIX. Se propone añadir una fracción VIII al artículo 116 de la Constitución en las que se enumerarán una serie de derechos federales sobre determinadas materias por los cuales pueden percibir ingresos las Entidades Federativas.

La enumeración que hace la fracción XXIX del artículo 73 no significa un cambio en el sistema constitucional de libertad para la Federación de establecer los impuestos que se consideren necesarios y que debe limitarse a establecer los que menciona dicho precepto y los demás de la propia Constitución, ya que para cambiar el sistema hubiera sido necesario modificar el artículo 73 fracción IV, que al hablar de las facultades de la Cámara de diputados señala: la de discutir primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrir el presupuesto; mientras estos preceptos subsistan habrá que reconocer la facultad ilimitada de la Federación para establecer los impuestos que sean necesarios para cubrir el presupuesto. La reforma de la fracción XXIX del artículo 73, sólo significa que esos gravámenes son exclusivos del Poder federal y que no puede admitirse la concurrencia de los Estados.

La fracción X del artículo 73 constitucional otorga facultades exclusivas al Congreso de la Unión para legislar sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, etc. Lo que nos hace pensar que la Federación es la única que puede establecer impuestos sobre estas materias, sustentándonos en que los impuestos sólo pueden establecerse por medio de leyes (fracción IV artículo 31 constitucional), por lo que si los Estados pretendieran gravar esas fuentes tendrían que legislar sobre esas materias y violarían el precepto constitucional. Lo anteriormente expuesto es un claro ejemplo de que la Federación no sólo tiene facultades para gravar aquellas fuentes expresamente enumeradas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, sino que en virtud de la competencia exclusiva que tiene para legislar sobre determinadas materias, también la tiene para establecer impuestos sobre las fuentes a que esas materias.

El objetivo es fortalecer la potestad tributaria estatal y mejorar los mecanismos de coordinación que ya contempla nuestro sistema legal en la llamada Ley de Coordinación Fiscal, para que el federalismo mexicano sea, no sólo en la letra sino en los hechos, un régimen justo y, a la vez, solidario, retributivo y compensador. Un régimen que mantenga vigente, además del pacto

político, una gran alianza social y económica, que haga posible la redistribución del poder y sienta las bases de una auténtica revolución fiscal.

Respecto a la limitación establecida en función de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, cuya consecuencia ha sido que los Estados no establezcan su propio Impuesto sobre la Renta, es de hacerse notar que en las leyes de hacienda de los Estados se ha agravado la imposición de capitales, es decir, se ha establecido un impuesto sobre los productos o rendimientos del capital; además, existen entidades federativas que han establecido impuestos sobre los ingresos derivados del ejercicio de una profesión lucrativa, que no es otra cosa que gravar alguno de los ingresos de las personas físicas derivados del trabajo personal.

Respecto al problema consistente en que la entidad no puede gravar a personas que residan fuera de su territorio, aun cuando en el mismo perciban todos sus ingresos fuera de su territorio o utilidades, las entidades federativas han modificado sus legislaciones fiscales a fin de establecer como hecho imponible el que tiene lugar dentro de su circunscripción territorial, por ejemplo, gravar la producción, la distribución, el consumo, etc.

En consecuencia, la reforma constitucional queda en el siguiente sentido:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I a la XXVIII ...

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

- 1 ° Sobre comercio exterior;
- 2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27:
- 3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; y
- 5° Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, así como de todas las contribuciones federales, en la proporción que la ley secundaria federal determine, siempre tomando en consideración los principios de equidad y justicia distributiva, así como, los criterios de población, desarrollo económico esfuerzo recaudatorio. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

XXIX-B a la XXX ...

Artículo 116

I a la VII ...

VIII.- Las Entidades Federativas, en los términos que establezcan las leyes que para tal efecto expidan las Legislaturas locales, tendrán facultades exclusivas en la regulación para el cobro de derechos de las siguientes materias:

- a) Estado civil de las personas;
- b) Función notarial;
- c) Registro público de la propiedad;
- d) Instituciones de asistencia privada;
- e) Titulación y autorización del ejercicio profesional;
- f) Transporte urbano;
- g) Vivienda;
- h) Desarrollo regional;
- i) Servicios de seguridad prestados por empresas privadas.

IX. Las Entidades Federativas administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las participaciones derivadas de las contribuciones federales que les corresponden; de los ingresos generados por la prestación de servicios a su cargo; de los rendimientos de los bienes que les pertenecen, y de las contribuciones que las legislaturas locales establezcan a su favor. Es facultad exclusiva de las legislaturas locales establecer las contribuciones sobre el consumo de bienes y la prestación de servicios, las ventas y la importación. Las Entidades Federativas convendrán entre ellas, en los términos que la ley señale, las tasas de dichas contribuciones para darle coherencia y orden al ejercicio de la potestad tributaria.

CONCLUSIONES

PRIMERA. - Desde la época colonial los imperios mexicanos tenían en cuenta la importancia del tributo, ya que esta era una de las razones por la cual los pueblos se enfrentaban entre ellos, solo para obtener más poder tanto económico, político, militar y territorial. Fue tal el grado de sus avances culturales que a la llegada de los españoles a estos les sorprendió su nivel hacendario, ya que se comparaba con el sistema de España, tanto fue su organización que en la conquista española estas no cambiaron demasiadas cosas al momento de recaudar los tributos,

SEGUNDA.- Tal fue su organización hacendaria que para que al momento en que se expidió la Constitución de Cádiz, en la nueva España se empezaba a reflejar los beneficios que en ella contenía y siendo un pilar y el antecedente inmediato de la proporcionalidad en cuanto a las contribuciones se refiere, dando paso a un nuevo mundo de ideas que llegaría a impregnarse en el primer texto constitucional el cual fue la constitución de Apatzingán, siendo este texto muy importante , ya que en ella se rechazaba la monarquía y establecía una república, influida por un pensamiento francés y por su antecesora.

TERCERA.- La constitución de 1824 en el aspecto fiscal, es el claro reflejo de los problemas que dejó la independencia de México ya que existieron diversos Estados que al contar con un poder económico superior al de los demás no aceptaban al congreso constituyente, esto encamino al surgimiento de diversos problemas los cuales se trataron de erradicar convirtiendo el centralismo en un federalismo el cual fue dotado de muy pocas facultades y una vez más resurgieron los problemas por encontrar que congreso ocuparía el poder . En vísperas de la promulgación de esta constitución fue aprobada la Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares, la cual delimitaba el poder de los Estados y facultaba a la federación para tomar una mayor importancia en cuanto a los ingresos.

CUARTA. - La constitución de 1857 toma parte importante en la abolición de las alcabalas siendo un beneficio para los indígenas y trabajadores que se veían desprotegidos por las leyes, esta constitución es el antecedente inmediato de nuestra actual constitución. La constitución de 1917 se observa la importancia que

se le da a los Estados y Municipios dotándolos de las facultades tributarias, pero esto no quiso decir que los problemas acaban con una nueva constitución, ya que todavía existían los mismos problemas hacendarios de 1857, para ellos se produjeron nuevos impuestos, afectando así a la economía de la clase media. Para erradicar ciertos problemas fiscales se empezaron a realizar proyectos de coordinación fiscal, la cual trataba de erradicar paulatinamente los problemas hacendarios que se vivían en aquel momento y que todavía existen, mediante acuerdos firmados entre la Federación y los Estados para no solo facultar a la primera con nuevos ingresos, sino erradicar momentáneamente el problema objeto de este trabajo.

QUINTA. - Al momento de hablar de las contribuciones debemos entender su significado, la cual es aquella aportación ya sea en dinero o en especial, requerida por el Estado, para los gastos públicos, y de ella se dividen distintos elementos los cuales son sujeto activo el cual es el encargado de exigir tal prestación, así como el encargado de llevar el gasto público, sujeto pasivo, este muchas veces se piensa que solo es el la persona física o moral, pero en varios casos puede tomar este rol ya sea un Estado, un Municipio o la misma Federación, el objeto es aquella situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva, la base es el valor sobre el cual se aplica la tarifa para obtener el impuesto, la cuota es la cantidad en dinero requerida por la autoridad competente que se cobra por cada unidad fiscal, la tasa es aquel porcentaje establecido en la ley el cual se aplica a la base de la contribución y por último la tarifa la cual será determinada por un conjunto de operaciones aritméticas para determinar la contribución de pago. Ante esto nace una contribución dando así vida al hecho generador el cual es el supuesto jurídico el cual dará existencia a la obligación tributaria.

SEXTA. - El poder fiscal del Estado ha existido desde tiempo antiguos, siendo este un factor fundamental que tiene para poder existir, ya que al poder exigir un ingreso por parte de su población, este ha tenido el deber de beneficiar a la población con un buen manejo de las finanzas, el poder tributario de un Estado no

solo se basa con los ingresos de los contribuyentes, sino también con otros ingresos que son exclusivos del Estado. El Estado tiene el poder exclusivo de otorgar facultades a distintos entes como lo son la federación, los estados y municipios para que estos graven de manera distinta diversas fuentes y así dejando en clara desventaja a los contribuyentes ya que en diversos hechos jurídicos pueden dar nacimiento al problema de la doble tributación.

SÉPTIMA. - La principal causa que genera el problema de la doble tributación la observamos en la falta de prohibición reflejada en nuestra Carta Máxima, a través de la cual se faculta tanto a la Federación como a los Estados, a concurrir, gravando las mismas fuentes de ingreso; tal situación deja en claro un sistema constitucional Impreciso para el ejercicio de la potestad tributaria, sobre todo por la carencia de reglas claras y específicas para delimitar los campos de acción que pueden ser gravadas por cada esfera de gobierno; en consecuencia, sucede con gran frecuencia que una misma llave impositiva esté gravada por dos o más Entidades Federativas o por una de éstas y la Federación e inclusive, los Municipios de conformidad con las contribuciones que las legislaturas locales establecen a su favor.

OCTAVA. - La Coordinación Fiscal, lejos de representar una solución idónea al complejo problema constituye un obstáculo más que, en la medida en que crezca generará nuevos y mayores intereses que tenderán a alejarnos de la verdadera solución. Por eso, afirmamos que se trata de una cuestión que demanda atención inmediata a nivel de reforma constitucional, en la que urge se delimiten las materias sobre las que cada ente político puede incidir gravando y así eliminar de plano la concurrencia impositiva de una manera acorde a nuestro federalismo. De lo contrario. el sistema al que nos acercamos a pasos agigantados, significa sólo una cosa: el centralismo-político-económico-fiscal que convierte la teórica autonomía constitucional de las Entidades en letra muerta, pues sin autosuficiencia tributaria no puede hablarse de autonomía o soberanía en lo concerniente a su régimen interior ni nada que se le asemeje. Así mismo el federalismo consagrado en nuestra Constitución se caracteriza por una estructura

dual de organización del poder de un Estado, en donde lo fundamental es la existencia de cierto grado de descentralización, así como la naturaleza política de las relaciones que se establecen entre cada una de los niveles u órdenes de gobierno, caracterizadas por su independencia, no subordinación o, dicho en los términos jurídicos más usados, por la permanencia de su soberanía

NOVENA. - En la práctica cada vez son menos los impuestos que las Entidades Federadas han dejado de imponer, y cada vez más las que la Federación impone con participación a las Entidades. Si los gobiernos locales siguen cediendo o consintiendo y perdiendo su autoridad, a la larga puede conducirnos a un régimen tributario en el que sólo subsistan contribuciones federales y una serie de participaciones en su rendimiento para los Estados y Municipios a manera de donaciones que viene representar el principal sustento de los presupuestos de ingresos de estas entidades, es por ello que se debe retomar la autonomía financiera de las Entidades Federativas y Municipios, fijándose reglas más claras en la propia Constitución en donde se defina un poder tributario exclusivo para las Entidades Federativas, en donde se cuenten con arbitrios o materias exclusivas para estas, sin la injerencia sobre todo del gobierno federal para el ejercicio del poder tributario.

DECIMA. - Como se manejó en el apartado de reforma, la constitución debe delimitar las facultades exclusivas de las entidades federativas, siendo estas las perjudicadas con las diversas leyes que a lo largo del tiempo se han hecho de un poder para beneficiar a la federación y dejar en un estado poco benéfico a los contribuyentes, existiendo la posibilidad de caer en el supuesto jurídico de la doble tributación. Así retomamos la propuesta del presente trabajo para eliminar por completo esta figura jurídica. Siendo el objetivo fortalecer la potestad tributaria estatal y mejorar los mecanismos de coordinación que ya contempla nuestro sistema legal en la llamada Ley de Coordinación Fiscal, para que el federalismo mexicano sea, no sólo en la letra sino en los hechos, un régimen justo y, a la vez, solidario, retributivo y compensador.

BIBLIOGRAFÍA

1. PORRAS Y LÓPEZ, Armando, Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, Primera Edición, México, 1967.
2. ZAVALA, Silvio. A. Las Instituciones Jurídicas de la Conquista de América. Ed. Porrúa, Tercera Edición, México, 1988. Págs.
3. DE LAS CASAS, B. Tratados, Ed Fondo de Cultura Económica, Primera Edición, México, 1974, Tomo II.
4. MARICHAL, Carlos, “La bancarrota del virreinato: Nueva España y las finanzas del imperio español, 1780-1810”, Fondo de Cultura Económica/COLMEX, 1999.
5. PIETSCHMANN, Horst, “Las reformas borbónicas y el sistema de intendencias en Nueva España. Un estudio político administrativo”, Fondo de Cultura Económica, México, 1996.

6. TENA Ramírez, F., *Leyes Fundamentales de México*, Editorial Porrúa, 19 edición, México, 1995.
7. YAÑEZ Ruiz, M., *El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política*, Taller de imprenta de estampillas y valores, México, 1958, Tomo I.
8. MORELOS Y PAVON, José María, *Autógrafos*, Imp. De la Secretaria de Gobernación, México, 1918, penúltima página CPEUM.
9. DE GORTARI RABIERA, Hira, “El federalismo en la construcción de los estados”, en Jaime Rodríguez, “México in the Age of Democratic Revolutions, Lynne Rienner Publisher, 2003.
10. GUERRA, Francois Xavier, 1988 “México, del antiguo régimen a la Revolución”, FCE, México, p. 45; citado en Marcello Carmagnani, 1993. “El federalismo liberal mexicano”, en Marcello Carmagnani (coord.), “Federalismos latinoamericanos: México/Brasil/Argentina, FCE, México.
11. JÁUREGUI, Luis, “Los orígenes de un malestar crónico. Los ingresos y los gastos públicos de México, 1821-1855”, en Luis Aboites y Luis Jáuregui (coord.), “Penuria sin fin. Historia de los impuestos en México, siglos XVIII-XX”, Instituto Mora, México, 2005.
12. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I: introducción y generalidades*, Iure Editores, México, 2003.
13. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, 15ª ed., México, 1985.
14. JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, Thomson, México, 2002.
15. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *Diccionario jurídico mexicano*, Porrúa, México, 1998.

16. PUGLIESE, M., "Instituciones de Der. Tributario" FCE, México, 1939.
17. FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, Porrúa, 1955.
18. REYES CORONA, Oswaldo y COLÍN ZEPEDA, Lorena Ivette. Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria. Taxi Editores, México, 2003.
19. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis, México 2000.
20. SERRA ROJAS, Andrés, Derecho administrativo, Porrúa, 21^a ed., México, 2001
21. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México, 1997.
22. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, 8va ed., Buenos Aires, Lexis Nexis -Depalma, 2003, Vol. I, p. 341.
23. MARTÍN, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F., Derecho Tributario General, de Finanzas y Derecho Tributario, Depalma, Argentina, 1995.
24. LÓPEZ DE FALCO, Rosa María, "Estudio Monográfico acerca de la autonomía y conceptualización del Derecho Financiero Público o Fiscal", Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México. Tomo I.
25. CARPIZO, Jorge, Estudios Constitucionales, México, U.N.A.M., Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1980.
26. SÁNCHEZ, Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999.
27. CUEVA, Mario de la, Teoría de la Constitución, México, Porrúa, 1982.

28. ARTEAGA NAVA, Elisur. Derecho Constitucional. 2da Edición. Oxford. México D.F. 2007.

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Código Fiscal de la Federación
3. Ley de Coordinación Fiscal
4. Ley Aduanera

FUENTES JURISPRUDENCIALES

1. Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte: 91-96 Primera Parte Página: 172 Ver tesis jurisprudencial en anexo FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. McGraw Hill, México 1998, p. 157.

2. Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VI, noviembre de 1997 Tesis: P. CXLVIII/97 Página: 78

3. Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte: 91-96 Primera Parte Tesis: Página: 173

4. Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, noviembre de 1999 Tesis: P./J. 109/99 Página: 22

5. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tomo: CXXI Página: 1448.

6. Semanario Judicial de la Federación, página 77 del volumen CXXXII. Amparo en revisión 9521/65.

FUENTES ELECTRÓNICAS

1. <http://www.biblioweb.dgsca.unam.mx/dublanylozano/13:26/08/01/2016>