



ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

ACATLAN - U. N. A. M.

LIMITES CONSTITUCIONALES DEL PODER
TRIBUTARIO



TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE;
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
RAUL ROMERO MENDOZA

M-0028386



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES: "JOSE ROMERO Y TERESA MENDOZA"
QUIENES CON SU EJEMPLO DE HONRADEZ, TRABAJO Y DIGNIDAD, ME HAN ENSEÑADO A
SER HOMBRE DE BIEN. PARA ELLOS
MI ETERNO AMOR
Y
AGRADECIMIENTO

A MIS HERMANOS: "LINDA, SOCORRO, CHELA Y
PEPE" CON CARÍÑO; POR SU PACIENCIA, APO-
YO MORAL Y RESPALDO.

AL LICENCIADO: "LUIS EDUARDO RAMIRES RUIZ",
MAESTRO Y AMIGO, POR SU GRAN CALIDAD HUMANA
Y POR SU INESTIMABLE ASESORAMIENTO

A LOS LICENCIADOS: "TOMAS VENTURA VARGAS Y
EDUARDO BECERRIL VEGA", POR SU INAPRECIABLE
AYUDA PARA LA ELABORACION DE ESTE TRABAJO.

A MIS CUÑADOS: "GUILLERMO, JOSE Y JUAN" QUIENES
REPRESENTAN EN MI CAMINO LAS VIAS FIELES, POR -
DONDE SOLO TRANSITAN AQUELLOS, QUE COMO ELLOS,-
HAN SABIDO SER BUENOS HIJOS, PADRES Y ESPOSOS.

I N D I C E

I N T R O D U C C I O N	<u>PAG.</u>
I. DEL PODER TRIBUTARIO.....	1
1. DEFINICION DE TRIBUTO.....	1
2. PODER TRIBUTARIO.....	4
3. CONCEPTO DE PODER TRIBUTARIO.....	7
4. UBICACION DEL PODER TRIBUTARIO.....	8
5. CARACTER DEL PODER TRIBUTARIO.....	9
6. FORMA DE MANIFESTACION DEL PODER TRIBUTARIO.....	10
7. MOMENTO DE MANIFESTACION DEL PODER TRIBUTARIO.....	12
II. EVOLUCION HISTORICA DEL PROBLEMA DE LA DISTRIBUCION- DE FACULTADES TRIBUTARIAS EN LA REPUBLICA MEXICANA..	14
1. ANTECEDENTES HISTORICOS DE 1821 A 1917.....	14
2. LA PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1925.....	34
3. LA SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1932.....	36
4. EL PROYECTO GARDENAS DE 1936 PARA REFORMAR LA ---- CONSTITUCION.....	38
5. LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1943.....	40
6. LA TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1947.....	43
III. ESTADO ACTUAL DEL PODER TRIBUTARIO.....	48
1. PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO.....	48
2. PODER TRIBUTARIO DELEGADO.....	49
3. LOS SISTEMAS DE DISTRIBUCION DEL PODER TRIBUTARIO- EN LOS ESTADOS FEDERALES.....	52
4. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA.....	56
4.1. COMPETENCIA TRIBUTARIA CONCURRENTENTE DE LA FEDERA- CION Y LOS ESTADOS EN LA MAYORIA DE LAS FUENTES DE INGRESOS.....	61
4.2. LIMITACIONES A LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LOS-	

M. 0028586

ESTADOS MEDIANTE LA RESERVA EXPRESA Y CONCRETA DE DETERMINADAS MATERIAS A LA FEDERACION.....	64
4.3. RESTRICCIONES EXPRESAS A LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS.....	69
IV. DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES Y DE LOS PRINCIPALES-LIMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO.....	75
1. LOS LIMITES CONSTITUCIONALES TIENEN CARACTER DE GARANTIAS INDIVIDUALES.....	75
2. NOCION DE GARANTIAS INDIVIDUALES.....	77
3. GARANTIAS DE IGUALDAD: ARTS. 1o., 13, CONSTS.....	82
4. GARANTIAS DE LIBERTAD: ARTS. 5o., 8o., 9o., CONSTS.....	89
5. GARANTIAS DE SEGURIDAD: ARTS. 5o., 14, 16, 17, -- 21, 22 y 23 CONSTS.....	99
6. LA GARANTIA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD: ART. - 31, FRAC., IV, CONST.....	134
7. LA GARANTIA O PRINCIPIO DE LEGALIDAD: ART. 31, -- FRAC., IV, CONST.....	139
CONCLUSIONES.....	143
BIBLIOGRAFIA.....	153

I N T R O D U C C I O N

Como más adelante tendremos oportunidad de constatarlo, - la potestad otorgada a las autoridades tributarias para exi-- gir de la ciudadanía el pago de determinadas prestaciones pa-- ra el sostenimiento del Estado, puede prestarse en un momento dado para la comisión de toda clase de abusos, exacciones y - discriminaciones. Es notorio que las necesidades del Estado - justifiquen el impuesto, pero no la violación de la Constitu-- ción, cuya preservación es función primaria de nuestro régi-- men jurídico, encomendada al Poder Judicial Federal, dignifi-- cado con el otorgamiento de la supremacía. Es por esto, que - en el presente trabajo pretendemos asomarnos a la legislación constitucional y tributaria, con objeto de efectuar un análi-- sis siquiera ligero, de algunos aspectos del Derecho Tributa-- rio Mexicano frente a las Garantías Individuales contenidas - en los primeros 29 artículos de nuestra Carta Magna, las cua-- les en términos generales, actúan como una importante limita-- ción al ejercicio del Poder Público del Estado y como una es-- pecie de escudo protector de la esfera de derechos de los --- particulares.

La inquietud de realizar este trabajo surge de las plati-- cas que diariamente oímos, y con mayor frecuencia al princi-- pio de año, de como las autoridades tributarias con apoyo en-- las facultades que la Constitución les brinda y llevadas ex-- clusivamente por la mira de aumentar los ingresos del Estado, atentan contra la economía de los particulares, que más que - beneficiar a las clases desamparadamente pobres, que fórman - la mayor parte del interés público, las perjudican. Por otro-- lado, si el propósito primario o fundamental de toda Consti-- tución escrita es imponer limitaciones al poder del gobernante, su cumplimiento sólo será posible y más efectivo, si los-- que están facultados para hacer valer esas limitaciones fren--

te aquél, tienen un conocimiento siquiera elemental de las mismas.

No propugnamos por un Poder Tributario débil, estamos conscientes de que una nación como México, agobiada por un sin fin de problemas de carácter económico, político y sociales que el mundo moderno reclama en su evolución, necesita un poder tributario fuerte, pero que actúe dentro de los marcos jurídicos.

Establecido lo anterior, cabe apuntar que el presente trabajo se desarrolla a través de cuatro capítulos. En el primero se exponen de manera general las principales características del Poder Tributario, partiendo, por supuesto, de la determinación del concepto de tributo, hasta llegar al momento en que se hace patente la exigibilidad del mismo, todo esto sin dejar de pasar por el concepto, ubicación, carácter y forma de manifestación del poder tributario; desde el punto de vista estrictamente jurídico, tal y como se presenta en el campo de la Ciencia del Derecho Financiero; sin que por esto deje de acudir a otras fuentes con el fin de reforzar nuestros argumentos.

En el capítulo segundo abordamos la problemática de la distribución de facultades o poderes tributarios en la República Mexicana, a partir del surgimiento del México Independiente en el que por primera vez se presenta la necesidad de establecer un sistema tributario armónico y uniforme, en virtud de la adopción del sistema de Gobierno Federal, que permitiera en todo el país satisfacer las necesidades gubernamentales de recursos de la Federación y los Estados. El objeto de esta parte de nuestro estudio es, precisar los antecedentes que han existido sobre esta problemática, para así poder determinar el alcance de algunas reformas constituciona-

les que se han hecho en relación con este asunto; mismas que han sido fruto de las conclusiones adoptadas en las Convenciones Nacionales Fiscales celebradas en los años de 1925, 1932 y 1947, donde se plantearon con claridad meridiana la preocupación de delimitar los arbitrios para dar recursos suficientes a los Estados y a la Federación, conscientes de los defectos del régimen impositivo que impedía la creación de una unidad económica nacional.

En el capítulo tercero se describe, en términos generales, la panorámica que presenta el poder tributario en nuestro actual sistema de Gobierno Federal; así como también, se plantean los sistemas de distribución de poderes tributarios, que a juicio de alguno de los tratadistas en esta materia, serían los que mejor podrían adoptarse en los Estados cuya forma de gobierno presentan la característica de Federal; se continúa, con el estudio de la expresión competencia tributaria, tal y como es contemplada dentro del campo de la doctrina y de nuestra legislación, todo esto con el fin de perfilar su uso; y finalmente, se traza el contenido de los preceptos más importantes que conforman nuestro actual sistema de distribución de competencias tributarias.

Finalmente, en el capítulo cuarto, el cual constituye la parte medular de nuestro trabajo, se enfoca el estudio de los principales límites constitucionales al poder tributario en base al contenido de las Garantías Individuales, consagradas en la Constitución Política Mexicana; es por esto, que el referido capítulo inicia la exposición de sus primeros puntos demostrando que los límites constitucionales tienen el carácter de garantías individuales; y, una vez, establecido esto, se pasa a determinar la noción de garantías individuales; lo cual a la vez, nos permite establecer un criterio, que es utilizado a lo largo del presente capítulo para detectar es-

quemadas de violación constitucional; a saber: así al estudiar alguna garantía determinada frente a una norma tributaria o frente a un acto de autoridad, facultada para actuar dentro de este campo, nuestra primera tarea será la de buscar y analizar las raíces constitucionales que la norma o el acto de autoridad deben poseer, para partiendo, de esa inevitable premisa evaluar su contenido, teniendo siempre presente que de no existir la necesaria adecuación entre lo que la norma regula, o entre lo que el acto de autoridad realiza, y lo que la Constitución disponga en esa materia, tales normas o actos resultarán carentes de validez, y por ende, violatorios de la misma. Este criterio igualmente es utilizado, cuando se estudian los principios o garantías contenidas en el artículo 31, fracción IV constitucional, ya que como veremos se les da el carácter de garantías, aun cuando no esté tal precepto, contemplado dentro del capítulo respectivo que las consagra. Al final, las conclusiones son el resultado de una elaboración jurídica lógico-teórica que no ha pretendido en ningún momento la solución de los casos concretos que se plantean, de dar soluciones definitivas, sino, demostrar que existen límites constitucionales al poder tributario; que deben ser respetados por el Estado y sus autoridades, puesto que en caso contrario, los afectados por los actos de éstos, estarán legitimados para demandar su inconstitucionalidad mediante la interposición del llamado Juicio de Amparo.

C A P I T U L O I

DEL PODER TRIBUTARIO

1.- DEFINICION DE TRIBUTO

Los tributos constituyen la fuente más importante de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El Derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho Financiero y ha recibido el nombre de Derecho Tributario.

Es bien sabido por todos nosotros, que en todas las épocas y en todos los Estados, éstos han ejercitado su poder de imperio exigiendo a los particulares que les trasladen una parte de su riqueza; tales aportaciones han recibido diferentes aguas bautismales, verbi gratia: impuestos, tributos, contribuciones etc., lo que ha dado lugar a que estos términos sean usados, muchas veces, promiscuamente.

Por consiguiente, antes de adoptar una definición, se hace necesario delimitar los anteriores términos. Afortunadamente, en nuestra legislación fiscal, éstos se encuentran claramente deslindados, como se deduce de la lectura del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación.

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

I.-Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones --

II y III de este artículo.

... .."

Con vista en el anterior precepto, se colige: que la contribución viene a ser el género, y el impuesto, la especie.

Así pues, siendo este trabajo de carácter teórico-práctico, vamos a exponer la definición jurídica del tributo a la luz de la doctrina jurídico-tributaria; tal definición se apoya en el concepto de obligación tributaria que elaborara el Lic. Margáin Manautou, en su conocida obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* y, que a nuestro juicio, resulta aplicable por contener los elementos democráticos que distinguen a los tributos modernos, de los antiguos regímenes autocráticos. Por otra parte, como sabemos, la obligación tributaria tiene como contenido la prestación tributaria, es decir, la prestación principal de dar, de pagar el tributo; además, la obligación tributaria es una obligación ex-lege y, como tal, nace cuando se produce el impuesto de hecho previsto con ese fin en la norma jurídica.

Por lo hasta aquí expresado, y por razón del tema, pasamos a exponer la siguiente definición de tributo:

El tributo, contribución o ingreso tributario "es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".¹

Del contenido de esta definición se desprenden los si-----

1. Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Universitaria Potosina, Quinta Edición, México, 1979, p. 253.

güentes elementos:

a) La existencia de un vínculo jurídico, o sea una obligación jurídica concreta que nace directamente de la ley y que liga al deudor con el acreedor. En esas condiciones, todo tributo requiere, para su validez y eficacia, el 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.

b) Un sujeto activo. Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquél en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso el sujeto activo o acreedor, conforme a nuestro Derecho son: a) la Federación, b) los Estados y c) los Municipios.

c) Un sujeto pasivo. Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo o deudor, que en este caso es la persona directamente obligada a satisfacer la prestación en favor del sujeto acreedor.

d) Son prestaciones en dinero o en especie. Los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes. Tales prestaciones son comúnmente de carácter pecuniario, sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales, al menos dentro de nuestro actual sistema tributario, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, o sea en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible, pero que no consisten en moneda de curso legal.

2.- PODER TRIBUTARIO

Al abordar el tema del poder tributario, la primer interrogante que nos surge, es la relativa al sentido de esta expresión, sin que por esto no se nos presenten otras, tales como: ¿Cuándo se origina esta facultad del Estado? ¿cuál es su contenido? ¿qué ente público es su titular? ¿cuál es su naturaleza? etcétera. Sin embargo, encontramos que dentro de la Ciencia del Derecho Financiero los problemas referentes al poder tributario, presentan un tratamiento evidentemente raquítico. Una ojeada a las obras generales de Derecho Financiero y Tributario será suficiente para contrastar esta aseveración.

Por lo antes dicho, se ha considerado preciso determinarle un sentido a la expresión poder tributario, sin pretender caer en la exageración de un purismo formal; para tal efecto, desde una óptica personal, el estudio del poder tributario, lo realizamos con una visión teórico-jurídica, tal y como se contempla dentro del campo de la Ciencia del Derecho Financiero, sin que por ello no se acuda a otras fuentes cuando sea preciso, con el fin de reforzar nuestro razonamiento.

El fiscalista español, Perfecto Yebra Martul-Ortega, nos dice que: "Precisamente es respecto a su contenido y con relación a su amplitud por lo que -según la posición doctrinal que se profese- se habla de poder financiero, poder fiscal, poder tributario, poder de imposición, potestad tributaria, potestad impositiva, etcétera".²

Siguiendo el criterio del Maestro Martul-Ortega, el paso inmediato consistirá en determinar el conjunto de facultades -

2. Poder Financiero. Editorial de Derecho Financiero, Primera Edición, Santiago de Compostela, 1977, p. 14.

que constituyen el poder financiero, ya que esto hará que --- salga a la luz, a medida que se continúa este estudio, el --- sentido más idóneo que ha de adoptarse cuando se piense en la expresión poder tributario.

Expuestas así las cosas, tenemos que, en nuestro actual - Sistema Fiscal Federal, el Estado tiene poder para llevar a - cabo una actividad financiera, pero este poder no es simple--- mente algo abstracto que se le reconoce al Estado. Este poder adquiere forma al introducirse en un texto legal: la Consti--- tución. En esta supernorma, el poder financiero se encuentra- ensamblado junto con otros preceptos relativos a otros pode--- res y derechos del Estado, así como deberes y derechos funda- mentales del individuo, encaminados todos ellos a la realiza- ción de la vida social. El poder financiero recogido en el --- texto constitucional, va especificando en el articulado de --- dicho texto, cuáles son las facultades del Estado en materia- financiera. Lo que constituye el fundamento jurídico del De--- recho Financiero.

Por otra parte, la actividad financiera que realiza el --- Estado, como el resto de la actividad administrativa, se en--- cuentra sometida al Derecho Positivo -conjunto de normas ju--- rídicas en vigor, en un lugar y en una época determinados-; - luego entonces, el estudio del aspecto jurídico de la activi- dad financiera del Estado corresponde al Derecho Financiero.

"Tradicionalmente los autores han dividido el Derecho Fi- nanciero en tres ramas o grupos de normas que guardan cierta- similitud con los tres momentos o fases en que se divide la - actividad financiera del Estado: la obtención, el manejo y la erogación de los recursos del Estado, a los que corresponde--- rían el Derecho Tributario, el Derecho Patrimonial del Estado

y el Derecho Presupuestario".³

Por tal motivo, si el Derecho Financiero se contempla --- como debe ser- en su sentido totalizador de la actividad financiera del Estado, el poder financiero consecuentemente --- ejercita su influencia o ámbito de actuación también sobre -- esta actividad tomada en su conjunto, será su punto de partida, en una palabra: el título por el que se ejercita esa ---- actividad financiera a través de la norma financiera. Así, el sentido de la expresión poder tributario, saldrá por deduc--- ción, debido a que lo tributario está haciendo referencia a - una parte de esa actividad financiera, es decir, a la obten--- ción de los ingresos de naturaleza tributaria establecidos -- por el Estado.

Por lo hasta ahora dicho, el contenido del poder finan--- ciero consistirá en la facultad de normativizar los siguien--- tes campos de la actividad financiera del Estado: estableci--- miento de los tributos y obtención de diversas clases de re--- cursos, la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad - se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre - dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acree--- dores del Estado.

De lo anteriormente expuesto, claramente puede deducirse: si al poder financiero se lo concibe y acepta como conjunto - de facultades que regulan la actividad financiera del Estado, es evidente que el contenido del poder tributario -dentro de- esta actividad financiera- se limita exclusivamente a la fa--- cultad del establecimiento de los tributos.

3. de la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, - Editorial Porrúa, S. A., Séptima Edición, México, 1976, p. 218

Planteada de esta manera la premisa anterior, con la cual se determina el contenido del poder financiero y por ende, -- del tributario, consideramos estar en posición de determinarle al poder tributario el siguiente sentido: Es una facultad del Estado por virtud de la cual establece los tributos necesarios para la realización de las funciones que le están encomendadas.

3.- CONCEPTO DE PODER TRIBUTARIO

El apartado anterior, relativo al sentido de la expresión poder tributario, ha sido ilustrativo de lo parco que son los textos de Derecho Tributario y Financiero a la hora de abordar esta problemática. El mismo comentario resulta aplicable y aún se puede constatar al iniciarse uno en la tarea de investigar los conceptos que sobre esta cuestión se han elaborado.

No obstante lo anterior, dentro de nuestra doctrina jurídica-tributaria, el fiscalista mexicano Francisco de la Garza, ha elaborado un concepto sobre la citada expresión, a saber:

"Recibe el nombre de Poder Fiscal o Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas".⁴

A nuestro juicio, este concepto de poder tributario resulta bastante ilustrativo y, a la vez, nos sirve para perfilar

4. de la Garza, Sergio F., ob. cit., p. 212.

más la idea que ya poseíamos sobre el poder tributario.

4.- UBICACION DEL PODER TRIBUTARIO

¿Dónde se ubica el poder tributario? En realidad, la respuesta a esta interrogante ya ha sido dada, cuando se plantea el problema relativo al sentido de la expresión poder tributario. No obstante, aún considerando que este aspecto del multicitado poder tributario ha quedado, aunque indirectamente, expuesto en términos generales; nos corresponde aquí, dejarlo perfectamente precisado.

Una vía adecuada para la solución de esta labor, será seguir los lineamientos usados en torno al poder financiero, dado que éste y el poder tributario, tienen como característica fundamental ser consubstanciales, dicho de otra manera, son de la misma esencia, además, los problemas relativos a ambos, son problemas de naturaleza jurídica.

Volviendo a las ideas expuestas en el subtema primero de este capítulo, tenemos que: el Estado tiene poder para llevar a cabo una actividad tributaria, pero este poder no es simplemente algo abstracto que se le atribuya al Estado, este poder adquiere forma al introducirse en un texto legal: la Constitución.

En esta supernorma, el poder tributario se encuentra ensamblado junto con otros preceptos relativos a otros poderes y derechos del Estado y derechos y deberes fundamentales del individuo.

El poder tributario recogido en el texto constitucional, va especificando en el articulado de dicho texto, cuáles son-

las facultades del Estado en materia tributaria. Estos preceptos constitucionales son las primeras normas de todo el ordenamiento jurídico donde por primera vez aparece concretizado el poder tributario, donde deja de ser un puro concepto abstracto para adquirir una forma en la letra de la Ley.

En base a los razonamientos jurídicos anteriores, creemos que no hay duda en cuanto a que: el poder tributario se encuentra siempre formalmente recogido en el texto constitucional.

5.- CARACTER DEL PODER TRIBUTARIO

El poder tributario, de acuerdo a la opinión del Lic. F. de la Garza, "tiene un carácter consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida".⁵

Esto se traduciría de la siguiente manera: El Estado debe satisfacer las necesidades sociales mediante servicios públicos: higiene, seguro y asistencia social, instrucción general y profesional para todos; atender ciertas necesidades colectivas de carácter esencial (correos y telecomunicaciones, transportes, fuerzas energéticas); el Estado debe impartir la justicia; debe expedir leyes que regulen la conducta entre sus gobernados, entre estos y el Estado y la actuación del Estado mismo. En síntesis, el Estado tiene que realizar una serie de funciones y prestar un cúmulo de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían efectuar plenamente.

5. de la Garza, Sergio F., ob. cit., p. 212.

Es un hecho notorio que el Estado, para poder llevar a --
cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias --
tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su --
fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volu--
men, en los patrimonios de los particulares que integran ese--
Estado.

Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de--
la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su poder
tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le --
trasladen una parte de su riqueza. Tales aportaciones han re-
cibido diferentes aguas bautismales, tales como la de tribu--
tos, impuestos, etc., los cuales constituyen el mecanismo ----
esencial por medio del cual han de obtenerse los medios de --
hacer frente a las necesidades nacionales.

De lo anteriormente expuesto se concluye que: el poder --
tributario es esencial y de vital importancia para la exis----
tencia y prosperidad de un Estado; como para el hombre el ----
aire que respira. Estas son verdades que no es necesario com-
probar, más sí reafirmar: como la de que el poder tributario--
tiene un carácter consubstancial al Estado.

6.- FORMA DE MANIFESTACION DEL PODER TRIBUTARIO

Es frecuente que se presente una confusión entre la si---
tuación del Estado como acreedor --como sujeto activo de la --
relación tributaria-- y la situación del mismo como órgano ti-
tular del poder tributario. Ante esta problemática, el pre----
sente y el subsiguiente apartado tendrán como fin coadyuvar a
la mejor comprensión de estos dos momentos.

Al empezar a documentarnos en vías a la solución de esta-

parte del estudio del poder tributario, hemos podido observar que en la literatura jurídica financiera la explicación a la solución de esta cuestión, se trata en torno al estudio del concepto de la relación tributaria. Por el motivo expuesto, seguiremos los mismos lineamientos.

Evidentemente no es este el lugar para tratar el concepto de la relación tributaria, pero si es necesario traerlo a colación si se quiere comprender la forma en que se manifiesta el Estado en el momento de proceder a hacer efectivas las contribuciones.

De acuerdo al concepto elaborado en clase por el maestro, Eduardo Becerril Vega, la relación tributaria es: "el vínculo de Derecho en virtud del cual una persona llamada deudor (causante, sujeto pasivo, contribuyente) queda obligado a favor de otra persona llamada acreedor (el Estado) -al que como titular de los créditos fiscales suele denominarse también fisco o erario- a realizar una determinada prestación en dinero o en especie.

Esta relación jurídica se establece dentro del campo jurídico-tributario, como consecuencia de la realización del hecho imponible, entre el contribuyente, sujeto pasivo del tributo, por una parte, y el Estado, como sujeto activo, por otra parte."

Sin embargo, en dicha relación tributaria el contribuyente y el Estado se hallan en una posición de igualdad, ambos se encuentran sujetos a la Ley, estando los derechos y obligaciones correspondientes, indistintamente, sujetos al ordenamiento jurídico.

Por consiguiente, "el poder fiscal no es ejercido por el-

Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las --- contribuciones que los particulares deben pagarle, como con--- secuencia de la realización de aquellos hechos que han sido - señalados por el Estado como generadores o productores de los créditos fiscales. En ese momento el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra so--- metido a las leyes aplicables, de manera tal que cualquier --- separación de su conducta respecto de aquella que ha sido es--- tablecida por la Ley, produzca como consecuencia que el par--- ticular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado".⁶

7.- MOMENTO DE MANIFESTACION DEL PODER TRIBUTARIO

Como tuvimos oportunidad de analizar anteriormente, en la relación tributaria, el sujeto activo de la misma, que en la mayoría de los casos es el Estado, no se encuentra conectado con el sujeto pasivo de la relación tributaria o sea el con--- tribuyente, en una situación de preponderancia, sino por el - contrario, en los Estados de Derecho al menos, en una situa--- ción de igualdad, de tal manera que tanto la administración - fiscal como los contribuyentes rigen sus relaciones de acuer- do con las normas jurídicas dadas por el Poder Legislativo, - estando sus derechos y obligaciones recíprocos sujetos a di--- chas normas jurídicas.

En cambio existe otro momento en el cual el Estado sí --- actúa adoptando una posición de soberanía, de tal manera que los gobernados se presentan como sus súbditos sometidos a su poder y en el cual, de manera evidente, el Estado se encuen--- tra en una situación de superioridad respecto a los particu---

6. de la Garza, Sergio F., ob. cit., pp. 212-213.

lares, ejercitando verdaderamente un poder, aun cuando ese poder tenga que estar sujeto a normas de categoría constitucional.

Esto no es más que una consecuencia lógica de la caracterización del Estado de Derecho. Partiendo de la clásica separación de poderes a cada uno de ellos corresponde una función y entre los tres se logra un equilibrio político. Consistiendo el poder tributario -en sentido amplio- en disciplinar jurídicamente el gasto-ingreso público.

Precisamente el nacimiento del Estado de Derecho trajo consigo el derecho del ciudadano a autorizar los gastos públicos y a aprobar los ingresos establecidos para el mismo. Para el Derecho Financiero es fundamental este principio de legalidad en materia de gastos-ingresos públicos. Por lo tanto, en las organizaciones políticas modernas le corresponde al poder legislativo exclusivamente esta facultad de emanar leyes financieras. Es entonces, dentro de los clásicos tres poderes, el poder legislativo el órgano que detenta el poder tributario, o mejor dicho, quien lo ejercita.

En resumen, el momento en que se presenta el ejercicio del poder tributario es aquél en que el Estado, en ejercicio de su soberanía, determina cuáles son esos hechos que en caso de producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

En el caso concreto de nuestro país, el tributario se ejerce por el Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en los respectivos años fiscales.

C A P I T U L O I I

EVOLUCION HISTORICA DEL PROBLEMA DE LA DISTRIBUCION DE FACULTADES TRIBUTARIAS EN LA REPUBLICA MEXICANA

1.-ANTECEDENTES HISTORICOS DE 1821 A 1917

Consideramos conveniente iniciar el estudio del presente-capítulo a partir del año de 1821, ya que resulta importante-conocer la transición histórica por la que atravesó la Nación Mexicana, al momento de recorrerse el velo que cubría el germen del problema en cuestión: 'dotar de facultades tributa---rias a la Federación, Estados y Municipios'.

Esta fecha no es arbitraria, como se demuestra, ya que -- a partir del 27 de septiembre de 1821, en que hace su entrada a la Ciudad de México el Ejército Trigarante, se expide el -- Acta de Independencia del Imperio Mexicano, mediante la cual-- se declara consumada la Independencia Nacional. De inmediato-- se realizan una serie de hechos, tendientes a instalar una -- forma de organización política y social más sólida, que exi---gía la sociedad mexicana de ese momento.

Dos son los documentos formales en los que se contienen -- los principios de transición. Uno fue el Plan de Iguala y --- otro los Tratados de Córdoba. En ellos se afirma la intole---rancia religiosa, la independencia, (Esta América se recono---cerá --dice el texto de los tratados-- por nación soberana e -- independiente y se llamará en lo sucesivo Imperio Mexicano),-- la monarquía templada por una Constitución.

No marginamos, ni restamos, el valor histórico que los -- hechos y documentos anteriores a esta fecha nos aportan, ver-

bi gratia: el Bando de Hidalgo expedido el 6 de diciembre de 1810 en Guadalajara, los Elementos Constitucionales para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814. Estos no nos señalan una forma determinada de organización política para México. No se habla de Federación, ni de derechos políticos locales. La razón es que desde 1810, fecha en que Hidalgo se levantó en dolores proclamando la Independencia, hasta el año de 1821, concurren en el ejercicio del poder público el gobierno virreinal y el insurgente, con predominio, casi total, del primero.

Cabe destacar la importancia de los artículos 42 y 43 de los Elementos Constitucionales a que se refiere el párrafo precedente; toda vez que el primero prescribía que: "mientras se haga una demarcación exacta de esta América Mexicana y de cada una de las provincias que la componen, se respetarán bajo de este nombre y dentro de los mismos términos que hasta hoy se han conservado las siguientes: México, Puebla, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Oaxaca, Tecpan, Michoacán, Querétaro, Guadalajara, Guanajuato, Potosí, Zacatecas, Durango, Sonora, Coahuila y el Nuevo Reino de León. El artículo 43 establecía que: "estas provincias no podrán separarse en todo o en parte unas de otras en su gobierno, ni menos enajenarse. Estos se han considerado los antecedentes más remotos, en los que si en realidad estaban muy lejos de constituir un sistema federal, en cambio, parece encontrarse en ellos un pequeño vislumbre de este sistema".⁷

Como podrá observarse, hacemos un marcado enfoque a través de nuestra exposición, de la forma de organización polí-

7. Ramírez Ortiz, Seraffín. Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Cultura, T.G., S. A., Primera Edición, México, 1961, p. 278.

tica imperante en el momento de los hechos, es por esto que -- el problema de la distribución de facultades tributarias, es -- efecto inmediato del establecimiento de nuestro sistema de -- Gobierno Federal.

Conforme nuestra línea, el 28 de septiembre del multici-- tado año de 1821, se instaló por Iturbide la Junta Gubernati-- va, cuyo acto principal fue convocar a la Nación a elecciones para las Cortes o Congreso Nacional y designar a los inte---- grantes de la Regencia. Entretanto, a dicha Junta Provisional competía gobernar interinamente en los términos de la Consti-- tución de Cádiz de 1812, en lo que no se opusiera con el Plan de Iguala.

La instalada Junta estaba compuesta de cinco miembros que eligieron como su presidente a Iturbide, dándole además las -- designaciones de generalísimo y admirante. A la Junta corres-- pondió el Poder Ejecutivo y legislar para la Convocatoria del Congreso Constituyente. Este primer Congreso sustituyó a la -- Junta Provisional Gubernativa y no llevó a cabo ningún traba-- jo constituyente para el que había sido convocado.

El electo, en ese momento, Emperador Agustín de Iturbide, nunca estuvo de acuerdo con este Primer Congreso, por ello, -- el 31 de octubre de 1822, fue disuelto y reemplazado por una-- Junta Instituyente que formuló un proyecto político para el -- efímero Imperio de Iturbide. Sus miembros habían sido nombra-- dos por él mismo, y pronto al igual que Iturbide, tuvieron -- que abandonar el poder, debido al triunfo de la Revolución -- proclamada por Antonio López de Santa Anna, el 2 de diciembre de 1822 en Veracruz, cuyo resultado fue la caída del Empera-- dor Agustín Primero y la abolición de la monarquía. Poco an-- tes de la caída de Iturbide el Primer Congreso Constituyente-- se reinstaló, y el 24 de febrero de 1823 declaró las Bases --

Constitucionales, señalando las autoridades que deberían de ejercer los poderes. Se declara que la forma de gobierno consistirá en la Monarquía Moderada Constitucional.

El 7 de noviembre de 1823 se instala el Segundo Congreso Constituyente, el cual tuvo que enfrentarse con el problema de dotar de una Constitución Política a la Nueva Nación con la mayor rapidez posible, ya que los acontecimientos que se sucedían en México, presionaban en forma ineludible a los Constituyentes para expedirla, "pues debemos recordar que Santa Anna después de arreglado el Plan de Casa Mata inició una expedición armada por Tampico hasta llegar a San Luis Potosí proclamándose protector de la Federación, a más de esto, las provincias de Texas, Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas formaron en Monterrey una Junta con objeto de separarse y celebrar en calidad de pueblos independientes una Federación".⁸ En estas circunstancias, la adopción del Sistema Federal resulta inminente, para mantener unido lo que se estaba desunido.

"Esta se puede considerar la causa material y directa del establecimiento del Federalismo en México, en tanto que su antecedente formal lo fue la Constitución Federal Norteamericana de 1787; lo cual ofreció soluciones concretas para la estructura del poder nacional, con instituciones democráticas y republicanas, así como para la organización del territorio del Estado, basado en el principio de descentralización".⁹

8. Yañez Ruiz, Manuel. El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política, Boletín Oficial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1957, Tomo III, Número I, p. 446.

9. Retchkiman K., Benjamín y Gil Valdivia Gerardo. El Federalismo y la Coordinación Fiscal, Editorial Galache, S. A., Primera Edición, México, 1961, p. 61.

Así, a la par de esta serie de acontecimientos, el Segundo -- Congreso Constituyente expide el Acta Constitutiva de 31 de -- enero de 1824, la cual implanta el Sistema Federal, mismo que sería ratificado meses después con la expedición de la Cons-- titución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del 4 de --- octubre de 1824.

El artículo 5o. del Acta preceptuaba: "la Nación Mexicana adopta para su gobierno la forma de república, representati-- va, popular federal". Asimismo el numeral 4o. de la Constitu-- ción prescribía: "la Nación Mexicana adopta para su gobierno-- la forma de república representativa, popular federal".¹⁰ --- Igualmente enumeraba las partes en que se dividía el territo-- rio nacional.

Al formarse nuestro régimen Federal motivó la existencia-- de dos esferas de poderes públicos dentro del territorio na-- cional: La del Estado Gobierno Local y la Federal, y de forma inminente, sus respectivos poderes tributarios. Cuya evolu-- ción y distribución es como sigue:

Los constituyentes mexicanos en el Acta Constitutiva de -- la Federación de 31 de enero de 1824, siguen el sistema de la Constitución Americana, cuya exposición de motivos resulta -- congruente con las disposiciones del Acta: en "el artículo --- 13, fracción IX, da poderes al Congreso General para estable-- cer los impuestos que sean necesarios para proveer a los gas-- tos generales de la República, así como para determinar su -- inversión y para hacer al poder ejecutivo responsable de ella. Además de disponer en los artículos 27 y 28 que ningún Estado puede establecer ningunos derechos de tonelaje sin el consen--

10. Ramírez Ortiz, Serafín, ob. cit., p. 278.

timiento del Congreso General y que no tenían poder para establecer ningunos impuestos o derechos sobre comercio exterior antes de que se aprobara una Ley por el Congreso General reglamentando como hacerlo".¹¹

La afirmación anterior se corrobora con vista en las subsiguientes líneas, que se consideran como una exposición de motivos de los preceptos de la Constitución Americana de 17 de septiembre de 1787. Destacamos los aspectos más relevantes en lo que se refiere a las facultades impositivas de la Federación y de los Estados: se acuerda al Gobierno Federal un poder constitucional ilimitado de imposición, se reconoció a los Estados un poder igual e independiente con las únicas limitaciones fijadas por la propia Constitución, dictadas por el interés público.

Las limitaciones de los Estados consistían en que no podían, sin el consentimiento del Congreso, estatuir ningún impuesto ni derecho sobre las importaciones o las exportaciones, la de que ningún derecho o taxa sería fijado sobre objetos exportados de un Estado. En todos los casos en los cuales no se aplicaba la restricción los Estados tenían el poder de imponer con la Unión.

Aunque los Constituyentes Mexicanos imitan en lo general las disposiciones de la Constitución Americana, el Congreso al expedir el 4 de agosto de 1824, la llamada Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares, distribuye las competencias fiscales. En el artículo 11 instituyó que las rentas que no estaban señaladas en los preceptos respectivos a la Federación pertenecían a los Estados. Además esta Ley fijaba una cantidad que deberían cubrir al Gobierno Federal -

11. de la Garza, Sergio F. ob. cit., p. 218.

las entidades federativas existentes -para satisfacer el faltante de los gastos generales-. Es decir, que el erario Federal, nació limitado en sus recursos por esta Ley, no obstante que el Acta no contenía esas limitaciones. En cambio los Estados, salvo las restricciones señaladas tenían la más amplia facultad de imponer.

El 4 de octubre de 1824 se expide la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, la cual repitió las disposiciones de la anterior Acta Constitucional:

"en el artículo 50 fracción VIII como facultades exclusivas del Congreso Federal se señalan: las de fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirse, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar igualmente cuentas al gobierno. A los Estados conforme al artículo 161 fracción VII les establece la obligación de contribuir para consolidar e impulsar las deudas reconocidas por el Congreso General. En el artículo 162 al hablar de las restricciones de los poderes de los Estados se les prohíbe establecer sin consentimiento del Congreso General derecho alguno de tonelaje, ni otro alguno de puerto e imponer sin consentimiento del Congreso General, contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones mientras una Ley no regula, cómo deben hacerlo".¹²

No obstante quedar facultado el Congreso a establecer las contribuciones necesarias para cubrir los gastos, lo que implicaba facultad ilimitada de imponer, se siguió aplicando la Ley de Clasificación de Rentas y en consecuencia el Gobierno continuó limitado en sus recursos.

12. Yañez Rufiz, Manuel, ob. cit., p. 448.

Una de las causas que originaron el cambio de la forma de gobierno a un sistema central en el año de 1835 y que sirvió de pretexto a Texas para proclamar su independencia y erección en República, obedeció seguramente a la penuria del Gobierno Federal para combatir el movimiento y remediar las irregularidades hacendarias.

A este malestar se agregaban las protestas del Cabildo Metropolitano de México, que se quejaba de la supresión de los diezmos y la secularización de las misiones de Alta Y Baja California. Como el partido reaccionario y el clero contaban con recursos provocaron el pronunciamiento de Cuernavaca, en el que se proclamaba que los diputados no habían correspondido a la confianza del pueblo. Al impedir Santa Anna que el Congreso se reuniera y al convocarse a elecciones de diputados para el Congreso General de 1835, se iniciaron una serie de pronunciamientos en pro del centralismo.

El Congreso se declaró Constituyente y atendiendo a las peticiones de los ayuntamientos de Toluca, Orizaba y otros lugares para que variara el Sistema Federal adoptándose otra forma de gobierno más adecuada a las necesidades, exigencias y costumbres y que mejor garantizaran la independencia, paz interior y religión que profesaba el pueblo, se acordó la centralización en las Leyes de 3 y 27 de octubre de 1835, por las cuales, aunque subsistían los gobernadores existentes en los Estados desaparecían las legislaturas, designándose juntas departamentales. La primera de las Constituciones Centralistas de México se promulga el 29 de diciembre de 1836, ratificando de esta manera el centralismo.

En esta norma constitucional de tendencias aristocráticas, cuya institución más característica fue el supremo poder conservador, se dispuso la abrogación de la estructura

Federal, convirtiéndose los antiguos Estados en departamen-
tos. En materia fiscal la consecuencia fue la centralización-
de las rentas, las juntas departamentales tenían la facultad-
para iniciar leyes fiscales, así como atribuciones para exi-
gir y aprobar las cuentas de recaudación o inversión de sus -
propios arbitrios.

El 17 de abril se emitió un decreto en el que se dispuso-
que el gobierno central y los departamentos siguiesen perci-
biendo los ingresos que hasta ese momento habían recibido, --
mientras el Congreso General determinaba las rentas que han -
de formar el erario. Sin embargo los problemas financieros --
persistieron, recurriendo el gobierno tanto a contribuciones-
extraordinarias como el endeudamiento interno y externo.

Esto se dió en el marco persistente de la inestabilidad -
política, escasez de actividades productivas, entorpecimiento
del comercio interno por las dificultades del transporte y --
las alcabalas, y la falta de circulación de las riquezas na-
cionales por el gran número de fincas rústicas en manos muer-
tas.

Las Siete Leyes Constitucionales fueron suprimidas en ---
1841 por las Bases de Organización para el gobierno provisio-
nal de la República, adoptadas en Tacubaya el 28 de septiem-
bre de ese año, éstas no variaron la centralización de las --
rentas públicas.

El 13 de junio de 1843 se expiden las Bases de Organiza-
ción de la República Mexicana. Esta Ley ratificó nuevamente -
la estructura centralista preservando la organización depar-
tamental. Tuvo un acierto el gobierno central el 11 de junio-
de 1843, al expedir un decreto uniformando las cuotas de al-
cabalas en todos los departamentos y dando reglas para su co-

bro. En 1846 se volvió al Sistema Federal, el 4 de agosto de ese año el general Mariano Salas proclamó en la Ciudad de México el Plan de la Ciudadela. De acuerdo con este Plan, se --- sustituía al Congreso por otro compuesto de representantes --- nombrados popularmente, según las leyes electorales que sir--- vieron para el nombramiento del de 1824, el cual se encarga--- ría de constituir a la Nación.

Por decreto de 22 de agosto se declaró que mientras se --- publicaba nueva Constitución regiría la de 1824, en lo que no pugnara con el Plan de la Ciudadela, cesando las asambleas --- departamentales; los gobernadores de los departamentos fun--- cionarían como gobernadores de los Estados.

El 17 de septiembre de 1846, se expide decreto del go----- bierno sobre clasificación de rentas, en este decreto se de--- clara pertenecer a las rentas generales de la Federación, --- "los derechos de exportación, el derecho de consumo impuesto--- a las mercancías extranjeras, el impuesto del 4% sobre mone--- da, los productos de las rentas del tabaco, correos, lotería--- nacional, el del papel sellado y los de la casa de moneda, --- así como las rentas que se percibían en el Distrito Federal y en los territorios".¹³ En el artículo 8o. de este decreto se--- determinó que pertenecían a los Estados, todas las rentas, --- impuestos y contribuciones establecidos por disposiciones ge--- nerales que no se encontraran contenidas en la enumeración --- anterior a favor del Gobierno Federal con la obligación de --- cubrir un contingente y con la sanción de intervención de sus rentas en caso de no cubrirlo. Como consecuencia de este de--- creto se volvió a incurrir en el mismo error de supeditar al--- Gobierno Federal al Contingente de los Estados.

13. Yañez Rufz, Manuel, ob. cit., pp. 451-452.

Por decreto de 10 de febrero de 1847 se declara vigente - la Constitución de 1824 y se dan facultades al Congreso en -- ejercicio, para volverse Constituyente, respetando la forma - de gobierno de república representativa popular federal, y la independencia y soberanía de los Estados en su administración interior.

En cuanto al problema fiscal, se insistió en adoptar la - asignación de determinados ingresos para la Federación y las- no reservadas a ésta para los Estados, con la consecuente --- provocación de una extrema penuria del erario Federal, lo que obliga al Presidente sustituto de la República Pedro María - Anaya, a dictar un decreto el 21 de abril de 1847, quitando a los Estados determinadas ramas impositivas; posteriormente -- los impuestos directos pasaron a la Federación.

En resumen, este sistema tampoco fue eficaz para cubrir - el déficit presupuestal del Gobierno Federal.

Además de carecer de un sistema impositivo eficaz, y su-- frir déficit presupuestario, inestabilidad política, paráli-- sis económica, y corrupción administrativa, el país tuvo que- hacer frente a la invasión estadounidense con la consecuente- pérdida de la aproximada mitad de su territorio.

Conforme al Plan de Ayutla del 10. de marzo de 1854, se - desconoció la dictadura militar de Antonio López de Santa --- Anna, nombrándose un gobernante interino elegido por los re-- presentantes de los Estados y Territorios que deberían convo- car a un Congreso extraordinario, que se ocupara de consti--- tuir a la Nación bajo la forma de república representativa -- popular.

Después de haberse designado varios presidentes interinos

se eligió finalmente, el 8 de diciembre de 1855 a Don Ignacio Comonfort. El señor Comonfort en uso de las facultades que le concedió el Plan de Ayutla reformado en Acapulco, expidió con fecha 15 de mayo de 1856 el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana.

En materia Hacendaria son de mencionarse las disposiciones del artículo 102 que estatuyó: "los bienes de la Nación - las contribuciones y las rentas establecidas o que se establecieran se dividen en tres partes:

I.- Bienes, rentas y contribuciones generales;

II.- Bienes, rentas y contribuciones de los Estados y territorios;

III.- Bienes, rentas y contribuciones comunales y municipales.

Las rentas de los Estados y Territorios deberían ser percibidas y administradas directamente por los gobernadores y jefes políticos o invertidas conforme a los presupuestos que se publicaran, los cuales serían aprobados por el gobierno general (artículo 107). Este estatuto precisaba que por Ley especial de clasificación de rentas se fijarían las que correspondían al Gobierno General, a los Estados y Territorios y a las municipalidades (artículo 112), y éste se considera el origen de la Ley de Clasificación de Rentas de 12 de septiembre de 1857".¹⁴

Este estatuto estuvo en vigor hasta el 15 de septiembre de 1857 en que entró a regir la nueva Constitución Federal.

Estos fueron los antecedentes y la experiencia que habíatenido México cuando los Constituyentes mexicanos se enfrentaron en 1856-57, al problema de redactar una nueva Constitu-

14. Yañez Ruíz, Manuel, ob. cit., pp. 459-460.

ción Política. Durante el Congreso Constituyente de 1856-57 - las discusiones sobre asuntos financieros estuvieron enmarcadas en el contexto del liberalismo, tanto económico como político, posición ideológica del grupo dominante. La Constitución de 5 de febrero de 1857, no distribuyó los ingresos entre la Federación y los Estados, y estableció sólo los siguientes principios:

El Congreso Federal tenía facultad para expedir aranceles sobre el comercio exterior, según la fracción IX del artículo 72; también con base en esta disposición tenía facultades para impedir restricciones al comercio interestatal. Por otra parte el poder fiscal de los Estados se veía restringido al prohibírseles gravar el comercio exterior, así como para instituir derechos de tonelaje, y algún otro de puerto sin autorización del Congreso. Pero éstas fueron las únicas disposiciones sobre distribución de competencias fiscales en la norma constitucional de 1857. El poder tributario de la Federación estuvo consignado en la fracción VII del artículo 72, que prescribió la facultad del Congreso para aprobar el presupuesto de gastos de la Federación que anualmente debería de presentar el ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo. El artículo 117, determinaba que las atribuciones no concedidas expresamente por la Constitución a los funcionarios federales, se entendían reservadas a los Estados.

El legislador emitió la Ley de Clasificación de Rentas el 12 de septiembre de 1857, ésta consagró dos clases de ingresos, los generales y los estatales. En cuanto a la Federación su competencia fiscal fue ilimitada y además se fijaba la posibilidad de determinar otras rentas por leyes generales. Entre las contribuciones, rentas y bienes de los Estados se fijaban todas las demás contribuciones que tuvieran a bien imponer las autoridades locales en uso de sus facultades cons-

titucionales, siempre que no se opusieran a las leyes generales.

Al emitir el legislador ordinario la Ley de Clasificación de Rentas mencionada anteriormente, subordinó el poder tributario de las entidades federativas a la Federación; "pero --- posteriormente la Suprema Corte de Justicia estableció el --- sistema de la coincidencia fiscal".¹⁵

La vigencia de la Constitución de 1857 se vió interrumpida por los trastornos públicos que ocurrieron en el país; y es hasta principios de 1861, cuando se reinstala el Gobierno Constitucional en México.

A raíz del Plan de Tacubaya del 17 de diciembre de 1857, se desconoció la Constitución de ese año, y comenzó la Guerra de Reforma. Don Benito Juárez García instala su gobierno en Guanajuato, el 18 de enero de 1858, como Presidente de la República por Ministerio de Ley. El propio Juárez, el 12 de julio de 1859 expide en Veracruz la primera de las Leyes de Reforma (de Nacionalización de bienes del Clero) y es hasta el 11 de enero de 1861, en que instala su gobierno en la Ciudad de México; fundado en la Constitución.

En la cuestión tributaria, a partir de ese año se tomaron las siguientes medidas.

La Secretaría de Hacienda expidió una circular el 16 de diciembre de 1861, sobre el establecimiento de la contribución Federal. Esta prescribió un 25% adicional sobre todo entero que se hiciera por cualquier título o motivo en las oficinas Federales del Distrito Federal, territorios y en las --

15. Retchkiman K., Benjamín y Gil Valdivia, Gerardo, ob. cit., p. 67.

particulares de los Estados, incluyendo las municipales.

La disposición aludida en el párrafo anterior, junto con el decreto de 17 de julio del mismo año, que estableció que a partir de esa fecha el Gobierno de la Unión percibiría todo el producto líquido de las rentas federales, deduciéndose tan sólo los gastos de administración, dejando en suspenso todos los pagos por el término de dos años, suprimiendo las facultades y la intervención de los gobiernos, así como de cualquier otro funcionario de los Estados en las aduanas marítimas y en las rentas Federales.

Las dos fechas anteriores, marcan otra etapa decisiva en la organización de la Hacienda Federal, independizándola del contingente de los Estados.

También se desconocieron todas las deudas contraídas por el gobierno de Maximiliano, lo cual, aunado a los ingresos extraordinarios, permitió alcanzar un superávit presupuestal en el año fiscal de 1867-68. Sin embargo, este superávit provocó un absurdo optimismo en el Congreso, el cual se negó a aceptar el proyecto de presupuesto realista presentado por el secretario de Hacienda, Matías Romero. El órgano legislativo insistió en reducir las contribuciones e incrementar los gastos, provocando nuevamente el déficit presupuestal durante numerosos años fiscales.

Tratando de salvar la situación el Ministro de Hacienda gestionó del Congreso la expedición de la Ley de 30 de mayo de 1868, que señalaba cuáles eran las rentas y bienes de la Federación. En ese mismo ordenamiento legal ratificó la contribución Federal del 25%. Este ordenamiento en su artículo 2o. derogaba la Ley de Clasificación de Rentas de 12 de septiembre de 1857.

Durante la Presidencia de Sebastián Lerdo de Tejada: 1872 a 1876, se realizaron varias de las reformas propuestas por Matías Romero durante la administración anterior: "En 1873 se estableció el impuesto federal del timbre, pero con tasas regresivas, pues conforme aumentaba la suma sujeta a la imposición se gravaban con porcentajes menores. La clasificación de ingresos de la federación en 1876 era la siguiente: 1) los ingresos provenientes de las aduanas marítimas y fronterizas; 2) los productos de la administración de rentas del Distrito Federal y del Territorio de Baja California; 3) el impuesto del timbre; 4) las contribuciones directas del Distrito Federal; 5) los ingresos derivados de los bienes nacionalizados conforme a las leyes de 12 y 13 de julio de 1859, febrero de 1861, diciembre de 1869 y agosto de 1876; 6) los productos de las casas de moneda provenientes de derechos de fundición, amonedación y ensaye; 7) los productos de los fondos destinados a la instrucción pública; 8) la renta de correos de acuerdo con la ley de diciembre de 1856 y el reglamento de enero de 1872; 9) el producto del derecho de consumo en el territorio de Baja California; 10) los ingresos derivados de los ramos menores; 11) los rezagos; 12) los productos de bienes y capitales de la nación; 13) el impuesto del 10% a los premios de lotería nacional. Además de estos grandes rubros existían diversas contribuciones en otras leyes sin que estuvieran sistematizadas por ningún criterio".¹⁶

En este período de inestabilidad política no fue posible superar el déficit presupuestal de la Federación.

Al asumir la presidencia Porfirio Díaz, en 1877, la minería, la agricultura y la industria del país se encontraban en

16. Betchkiman K., Benjamín y Gil Valdivia, Gerardo, ob. cit., p. 72.

completo abandono, con la pobreza recaudatoria consecuente. -- Desde un punto de vista fiscal, el gobierno de Díaz se puede-- dividir en dos grandes períodos: la etapa de déficit hasta -- 1894, y la del superávit, entre 1895 y 1911.

La dictadura de Porfirio Díaz en el curso de 35 años se -- convirtió en una oligarquía de científicos y capitalistas cu-- yas divisas fueron pan y palo, poca política y mucha adminis-- tración.

Uno de los problemas fiscales más importantes durante el-- siglo XIX lo constituyeron los gravámenes alcabalatorios es-- tablecidos por los Estados y los Municipios que obstaculiza-- ron el comercio interno, impidiendo así el desarrollo de nu-- merosas actividades económicas.

"El artículo 120 de la Constitución de 1857 prohibió a -- las entidades señaladas restringir el comercio interestatal, -- pero no fue posible suprimir las alcabalas dada su importan-- cia financiera. Tanto en 1883 como en 1891 se efectuaron reu-- niones tendientes para terminar con estos tributos, pero am-- bas fracasaron. Finalmente en 1895 se reformaron los artícu-- los 111 y 124 constitucionales, lográndose con ello reducir -- sustancialmente la existencia de esos gravámenes.

En virtud de la reforma a la primera disposición mencio-- nada se prohibió a las entidades federativas gravar el trán-- sito de personas y cosas por su territorio, así como la en-- trada o salida de él a ninguna mercancía nacional o extranje-- ra. Otras prohibiciones fueron gravar la circulación y el -- consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o -- derechos cuya exacción o registro se efectuara por aduanas -- locales, requiriera inspección o registro de bultos, o exi-- giera documentación que acompañara la mercancía. Por último --

también se les prohibió a las entidades federativas crear o - mantener en vigor leyes o disposiciones proteccionistas.

Además al reformarse el artículo 124 se consignó como facultad privativa de la federación gravar el comercio exterior, el tránsito de mercancías por el territorio nacional, - así como de reglamentar y aun prohibir la circulación de - cualquier tipo de efectos independientemente de su procedencia. Sin embargo, se prohibió a la federación imponer en el - distrito y territorios federales las alcabalas que se prohibieron a los Estados".¹⁷

En su artículo transitorio disponía que estas reformas - comenzarían a regir el día lo. de julio del año de 1896.

Una de las dificultades fundamentales con que había tropezado la Nación para la derogación de las alcabalas, era - que el rendimiento de estos impuestos (que representaban un - fuerte porcentaje en la recaudación de las entidades), no era posible suprimirlas por la situación caótica en que hubieran quedado tanto la Federación como los Estados y Municipios.

Durante la etapa gobiernista del General Díaz, dieciséis veces hizo modificar la Constitución, para centralizar el poder, dándole mayor número de facultades al Congreso de la - Unión y, consecuentemente, vigorizar al Ejecutivo. En el aspecto fiscal las principales reformas se realizaron en materia de minería y comercio, con detrimento de las facultades - estatales. En lo que conocemos como la etapa del superávit, - se aumentó el centralismo tanto político como tributario. En este último renglón se hacen reformas en materia de marcas y-

17. Retchkiman k., Benjamín y Gil Valdivia, Gerardo, ob. cit., p. 73.

patentes, instituciones bancarias, vías de comunicación, correo, emigración, comercio exterior e interior.

Pero como una ironía de la historia, sin que el régimen de Díaz se lo hubiera esperado, todas estas medidas y reformas jurídico-tributarias, junto con otras tantas de carácter económico, político y sociales, que sirvieron para consolidar el auge del porfiriato, se convirtieron en las causas fundamentales que gestaron el movimiento revolucionario de 1910.

No hay un sello jurídico, tributario, político, etc., que explique el movimiento revolucionario, toda vez que en conjunto lo conforman ideológicamente. A este período de centralización de poder en todos sus aspectos, con relación a la materia fiscal, el Maestro Manuel Yañez Ruíz lo llama Etapa de Consolidación del Erario Nacional. Por lo que hace a la época revolucionaria, los continuos cambios motivados por el triunfo sucesivo de unas y otras partidas, no permitieron reformas trascendentales. Sin embargo, cabe relacionar las disposiciones siguientes:

1a.- El decreto de primero de junio de 1914, que establece un impuesto predial Federal sobre toda finca rústica de propiedad particular.

2a.- El decreto de Don Venustiano Carranza del 19 de septiembre de 1914, que ordena la formación del catastro de la República para que tanto los gobiernos de los Estados, así como el Federal, conocieran la verdadera riqueza del país y pudieran distribuirse racionalmente, así como equitativamente los impuestos pagados sobre los contribuyentes.

3a.- El decreto de 29 de diciembre de 1914, estatuye la libertad municipal, como base de la democracia e ideal de la revolución mexicana, que se traducía en la restitución de la libertad de los municipios y, por ende, de los bienes y ren-

tas propias de las mismas corporaciones, por lo que se derogó la Ley de 26 de marzo de 1903, relativa a la reorganización política y municipal del Distrito Federal.

4a.- El acuerdo de lo. de noviembre de 1915, dictado por el primer Jefe del Ejército Constitucionalista, prohibió a los gobiernos de los Estados el otorgamiento de concesiones que impartieran privilegios o exenciones de impuestos, aun a título de protección a la industria nueva.

Tampoco podían los Estados decretar impuestos que gravaran la introducción o extracción de mercancías de un Estado a otro o de un lugar a otro del mismo Estado, ni restringirse de manera alguna el libre tránsito de las mercancías.

El primer Jefe del Ejército Constitucionalista, Don Venustiano Carranza, allándose en Querétaro el 3 de febrero de 1916, previno a los Estados que en ningún caso ni por ningún motivo podrían imponer más contribuciones que las que expresamente les permitía la Constitución y las particulares de sus respectivos Estados, debiéndose derogar los decretos de las entidades que establecían derechos de importación o que hubieran restablecido el cobro de impuestos alcabalatorios.

El 14 de septiembre de 1916, el Señor Venustiano Carranza ahora Jefe del Poder Ejecutivo, convocó a un Congreso Constituyente que se reunió en Querétaro; a fin de estudiar el proyecto de una nueva Constitución.

Este proyecto vió la luz, como la Constitución General de la República, el 5 de febrero de 1917. En relación a los poderes tributarios de la Federación y de los Estados contenía el mismo sistema de concurrencia de poderes que la Constitución de 1857, reservando igualmente, sólo unas cuantas materias al Gobierno Federal. En consecuencia, podemos decir que, la Constitución de 1917, está inspirada fundamentalmente en -

la de 1857. Con la terminación del movimiento revolucionario--
propiamente dicho, que cristalizó con la redacción de la ----
Constitución de 1917, no obstante que el país aún no se en----
contraba completamente pacificado, el Gobierno Nacional se --
preocupa por empezar abordar, el problema de la reorganiza---
ción de las finanzas públicas. Así, una vez imbuídas las au--
toridades financieras de la necesidad de una coordinación im-
positiva, consideran que el medio más efectivo de obtenerla -
es por medio de convenciones nacionales fiscales, a las que -
asistan representantes estatales y federales, para cuyo fin -
se expide una convocatoria, con vista a celebrar la primera.

2.- LA PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1925

El Presidente Plutarco Elías Calles, asesorado por su se-
cretario de hacienda: Ingeniero Alberto J. Pani, convoca el -
22 de julio de 1925 a la Primera Convención Nacional Fiscal,-
que se reuniría en la Ciudad de México, con delegados del go-
bierno Federal, Estatal, Distrito Federal y Territorios Fede-
rales, para estudiar una posible coordinación de los poderes-
tributarios de la Federación y de los Estados, con el objeto-
de hacer una mejor distribución de dichos poderes y de mejo--
rar los sistemas fiscales de los Estados.

El secretario de Hacienda señaló en la convocatoria va---
rios problemas impositivos que padecía el país; "excluyendo -
los impuestos municipales, existen más de 100 diferentes im--
puestos en la República, cada Estado establece su propio sis-
tema, el Gobierno Federal mantiene el suyo, y como los obje---
tos del impuesto son los mismos, como no hay un plan concreto
y definido de limitación entre la competencia Federal y las -
competencias locales para crear impuestos, el impuesto se ha-

ce cada vez más honeroso por la multiplicidad de multas, cuotas y recargos, creciendo la complejidad del sistema y aumentando en forma desproporcionada e injustificable los gastos muertos de recaudación, inspección y administración de las rentas públicas. Como no hay un acuerdo entre los Estados y la Federación, a menudo acontece que las leyes de impuestos son contradictorias, concurren sobre una misma fuente recargándola extraordinariamente y dejan libres de gravámenes otras fuentes.

La concurrencia entre los poderes local y federal aumenta la carga de las obligaciones fiscales sobre el contribuyente y hace crecer también la carga improductiva sobre el fisco; la multiplicidad y la inestabilidad de las leyes fiscales, la duplicación constante de los gravámenes, la complejidad, la gerarquía fiscal, rompen la unidad económica de la República, agotan la renta de la mayoría y cierran el paso a toda posibilidad de desarrollo económico".¹⁸

Una vez instalada la Convención, los representantes del Gobierno Federal y de los Estados trabajaron durante dos semanas, de las conclusiones adoptadas la cuarta de ellas fue la que trató sobre la distribución de los poderes tributarios tal conclusión expresó:

"a) Los impuestos sobre la tierra y los edificios son exclusivos de los Estados;

b) Los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los actos no mercantiles, sobre concesiones y sobre servicios públicos, todo esto, a nivel local;

c) El poder tributario federal es exclusivo sobre el comercio y la industria; sin embargo, los Estados deben participar en el producto de tales impuestos recaudados en cada

18. Yañez Ruíz, Manuel, ob. cit., pp. 488-490.

Estado, pero de acuerdo con una tasa uniforme para todos los Estados;

ch) Los impuestos sobre las herencias y las donaciones -- deben ser exclusivos de los Estados, pero el gobierno federal debe de participar en sus productos conforme a bases uniformes;

d) Debe tratarse en forma separada a los impuestos especiales y futuras convenciones deben resolver si deben ser establecidos por la Federación o por los Estados y ambas clases de entidades deben de participar en sus productos;

e) Debe agregarse una nueva cédula a la Ley del Impuesto Sobre la Renta a fin de gravar el ingreso de los bienes inmuebles edificados, cuyo producto debe ser exclusivo de los Estados".¹⁹

Para llevar a cabo las conclusiones de la Convención Fiscal, el Presidente de la República envió al Congreso en noviembre de 1926, un proyecto de reformas constitucionales que ni siquiera llego a discutirse.

3.- LA SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1932

El Ingeniero J. Pani, que seguía siendo Secretario de Hacienda, bajo la presidencia de Pascual Ortíz Rubio, convocó el 11 de mayo de 1932 a los Estados, Territorios y Distrito Federal para la celebración de una Segunda Convención Nacional Fiscal, que tendría por objeto los siguientes puntos:

"I.- Revisión de las conclusiones de la Primera Convención;

II.- Consideración del problema de delimitación de las --

19. de la Garza, Sergio F., ob. cit., p. 220.

jurisdicciones fiscales de la Federación, de los Estados y de los Municipios;

III.- Determinación de las bases de unificación de los -- sistemas locales de tributación y de coordinación de ellas -- con el sistema;

IV.- Estudio y determinación de los medios más adecuados-- para la ejecución de las declaraciones de la asamblea y cons-- titución del órgano más capacitado para encargarse de ella".²⁰

El Secretario Pani en su discurso de apertura de la Con-- vención, expuso sus deseos para que en ésta se adoptaran una serie de resoluciones armónicas que permitieran la unifica--- ción fiscal, para consolidar la unidad económica de México. -- La anárquica pluralidad de cuotas y doctrinas que en materia-- fiscal impera --dijo el secretario-- es ciertamente un obstácu-- lo muy serio para el desenvolvimiento integral del país.

Esta Convención se reunió en febrero de 1933, y en cuanto a la distribución de poderes tributarios Federales y Estata-- les, recomendó las siguientes conclusiones:

"a) La base de la tributación local debe ser la imposi--- ción territorial, en todos sus aspectos, consecuentemente, el Gobierno Federal no debe establecer impuestos sobre esa fuente, ni en forma de impuestos directos ni con tantos adiciona-- les sobre los tributos locales, tal poder debe ser ejercido -- sobre toda la propiedad territorial dentro de sus respectivos territorios, excluyendo los inmuebles propiedad de la Federa-- ción o de los municipios, destinados a servicios públicos o a vías generales de comunicación. Debe gravarse tanto la pro--- piedad urbana, como la rural, y tanto la edificada como la no

20. Yañez Rufz, Manuel, ob. cit., p. 496.

edificada;

b) Los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre todos los actos no mercantiles que puedan tener lugar --- dentro de sus respectivas jurisdicciones;

c) Asimismo, los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los servicios públicos municipales y sobre las--- concesiones que otorgan dentro de su competencia;

d) Por otra parte, el Gobierno Federal debería tener po--- der tributario exclusivo sobre el comercio exterior, sobre la renta (tanto de sociedades como de las personas físicas) y -- sobre la industria, cuando para ello se requieran formas es--- peciales de tributación (impuestos especiales), pero en todos esos impuestos deben participar en sus productos tanto los -- Estados como los municipios;

e) El Gobierno Federal debe tener poder tributario exclu--- sivo y aprovechamiento exclusivo en todas aquellas rentas re--- lativas a la producción y explotación de recursos naturales - que pertenezcan a la Nación y sobre los servicios públicos de concesión federal;

f) En los impuestos sobre las herencias y las donaciones, el poder tributario debe ser exclusivo de los Estados, pero - la Federación debe participar en el producto de dicho impues--- to".²¹

Las recomendaciones de esta Segunda Convención Nacional- Fiscal tampoco fueron realizadas.

4.- EL PROYECTO CARDENAS DE 1936 PARA REFORMAR LA CONSTITUCION

Durante el período presidencial del General Lázaro Cárde- nas, se redactó un nuevo proyecto de Reformas Constituciona---

21. de la Garza, Sergio F., ob. cit., p. 222.

les para limitar los campos impositivos de la Federación de los Estados y los Municipios.

En la exposición de motivos, el Presidente Cárdenas expresó que: "en nuestro régimen constitucional, salvo en aquellas materias en las que el Congreso de la Unión puede legislar privativamente, se encuentra una amplia concurrencia de la Federación y de los Estados para imponer contribuciones lo que ocasiona frecuentemente la coexistencia de gravámenes sobre una misma fuente de imposición. Además, no sólo diversos impuestos gravitan sobre igual fuente de imposición -lo que en sí mismo es un mal- sino que ni siquiera esas exacciones se establecen con un único propósito, porque las leyes fiscales de la Federación y de los Estados se fundan en distintos principios y se expiden con diversos propósitos; y, lo que es más grave aún, de Estado a Estado la legislación hacendaria varía, provocándose lamentablemente verdaderas guerras económicas entre uno y otro, destructoras del desarrollo de la Nación".²²

El proyecto fue sometido a la consideración particular de los gobernadores de los Estados y estaba concebido en los términos siguientes: se propuso conservar y ampliar la competencia fiscal de la Federación, concediéndose en la mayoría de los impuestos participación a los Estados y Municipios. Según el proyecto debían ser competencia exclusiva de la Federación los impuestos al comercio exterior, así como los de la explotación de recursos naturales y sobre la renta. También se propuso que fuese facultad exclusiva Federal gravar a las instituciones de crédito y a las sociedades de seguros, participando los Estados de este último.

22. Yañez Ruíz, Manuel, ob. cit., p. 502.

La Federación podría establecer tributos a la producción industrial, en las entidades que se encontrasen. También tendría competencia para gravar a la gasolina y derivados del petróleo, los ferrocarriles, así como diversas empresas de transporte Federal, hilados y tejidos, azúcar, cerillos, fósforos, tabacos alcohóles, aguardientes, mieles incristalizables, aguamiel, productos de su fermentación y cerveza. Se recomendó a la Federación conceder participación en los referidos impuestos, excepción hecha en el caso de las contribuciones a los ferrocarriles y a las empresas de transporte Federal. Con objeto de realizar una mejor coordinación de ciertas materias, se propuso que fuese competencia exclusiva del orden central gravar el juego, las loterías y las rifas. Para proteger las riquezas forestales, se consideró que los impuestos sobre maderas y bosques fuesen competencia Federal.

En el proyecto se reserva para los Estados los gravámenes sobre la propiedad territorial, participando del producto a los municipios. Asimismo, sería facultad exclusiva de las entidades establecer un impuesto general al comercio y a la industria, participando del mismo a los municipios como al gobierno Federal. A éste último, para compensarlo por dejar de percibir el impuesto del timbre relativo a las fuentes señaladas.

Este proyecto de reformas constitucionales aunque no fue aprobado por el Congreso de la Unión, tuvo trascendencia al inspirar reformas constitucionales que se efectuaron posteriormente.

5.- LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1943

Los esfuerzos de las autoridades federales tendiendo a --

una delimitación impositiva general, reciben una primera consagración constitucional en el año de 1940, cuando el Presidente Cárdenas envió un nuevo proyecto al Congreso proponiéndole reformas a los artículos 73, fracciones IX, X, XXIX y XXX, y 117, fracciones VIII y IX, las que fueron aprobadas, y después de su ratificación por la mayoría de los Estados, fueron promulgadas por el Ejecutivo Federal en octubre de 1942, entrando en vigor el 1.º de enero de 1943.

Por lo que se refiere al dispositivo 73 y fracciones que se indican, el Congreso de la Unión fue autorizado para:

"IX.- Impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.

X.- Legislar en toda la República sobre minería, industria cinematográfica, comercio, instituciones de crédito y energía eléctrica, para establecer el Banco de Emisión Unico, en los términos del artículo 28 de la Constitución, y para expedir las leyes del trabajo, reglamentarias del artículo 123 de la Constitución.

XXIX.- 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 constitucional;

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

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

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.

Las entidades federativas tendrían derecho a participar - en el rendimiento de estas contribuciones federales especiales, en la proporción que la ley secundaria Federal determinara. Las legislaturas locales fijarían el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

XXX.- Expedir todas las leyes que fueran necesarias, a -- efecto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los poderes de la Unión."

El artículo 117 en las fracciones que se informan establece que los Estados no pueden en ningún caso:

"VIII.- Emitir títulos de deuda pública, pagaderos en moneda extranjera o fuera del territorio nacional; contratar -- directa o indirectamente préstamos con gobiernos extranjeros o contraer obligaciones en favor de sociedades o particulares extranjeros, cuando haya de expedirse títulos o bonos al portador o transmisibles por endoso.

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

Cabe hacer notar que los principios del proyecto de 1936 fueron asimilados en la reforma constitucional de 1940-43, -- considerándose el más importante de esa época, en cuanto a la distribución de poderes tributarios entre la Federación y los Estados.

6.- LA TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1947

Empezaba a correr en octubre de 1947, el período presidencial de Miguel Alemán Valdéz, cuando las autoridades federales consideraron conveniente convocar la celebración de la Tercera Convención Nacional Fiscal.

Los objetivos mínimos de la Convención se delinearon, en la convocatoria, conforme al siguiente orden:

a) Trazar el esquema de un plan nacional de arbitrios, es decir, de un verdadero sistema nacional de distribución de los gastos públicos entre todos los contribuyentes;

b) Planear la forma en que los tres niveles de gobierno, deban distribuirse la facultad de establecer y administrar los impuestos, de acuerdo con el costo de sus servicios públicos y conforme a su capacidad de control sobre los causantes respectivos, recomendando el siguiente principio: el reconocimiento de la facultad tributaria de alguna entidad no implica que ésta aproveche exclusivamente los gravámenes que imponga.

c) Determinar las bases de colaboración entre los diversos niveles y las fórmulas de entendimiento entre ellos y los particulares que permitan reducir al mínimo los gastos de recaudación y control de los impuestos, para maximizar su rendimiento.

Las proposiciones de la Secretaría de Hacienda en lo que respecta a la formulación del Plan Nacional de arbitrios, fueron aprobadas en parte. La asamblea fijó como base para establecer dicho plan las siguientes recomendaciones:

Las tesorerías de las tres entidades deberían ser proveí-

das con ingresos privativos y con ingresos de participación.

Como fuentes privativas de ingresos del Gobierno Federal se reconocieron el impuesto sobre la renta, aun cuando los Estados participarían en su producto, particularmente en las cédulas relativas a servicios personales e inversiones de capital, impuestos sobre el comercio exterior, impuestos sobre servicios públicos federales y concesiones otorgadas por la Federación.

Como ingresos privativos de los Estados y Municipios en los cuales la Federación no tendría participación se acordaron los siguientes: impuesto predial, urbano y rústico, productos agrícolas, enajenación de bienes inmuebles, ganadería, venta de mercancías al menudeo, expendios de bebidas alcohólicas, impuestos sobre servicios públicos locales, así como otras fuentes de ingresos de derecho privado.

A los Municipios se les reconocieron como fuentes exclusivas de ingresos: impuestos sobre diversiones públicas, mercados, rastros, comercio ambulante, impuestos sobre servicios públicos, licencias y registros.

Como fuentes de tributación concurrente, sobre bases uniformes, para los gobiernos Federal, Estatal y Municipal se fijaron: un impuesto general sobre las ventas de la industria y el comercio e impuestos especiales sobre hilados y tejidos, producción y venta de azúcar, producción y venta de alcohol y de bebidas alcohólicas, cerveza, producción y venta de aguas envasadas y explotación de recursos naturales.

En la Convención se recomendó que ciertos arbitrios deberían de quedar en manos de las autoridades más idóneas. Estas sugerencias no dieron origen a reformas constitucionales, sin embargo, sirvieron para dejar de hecho en autoridades estatales

les y municipales determinados arbitrios.

El ejecutivo Federal en cumplimiento de las conclusiones aprobadas en la Tercera Convención Nacional Fiscal, procedió de inmediato a presentar al Congreso de la Unión las iniciativas necesarias y suficientes para la reforma de la legislación Federal.

Así, el 30 de diciembre de 1947, se expidió la Ley Federal Sobre Ingresos Mercantiles, que sustituyó al Impuesto del Timbre sobre las ventas.

En el artículo 8o. de la Ley citada en último término, en el párrafo precedente, se facultó a las entidades que no mantuvieran en vigor impuestos de carácter general, local y municipal sobre el comercio y la industria, a gozar de una participación del 15 al millar sobre el importe de los ingresos gravables dentro de su jurisdicción.

En la Ley de Ingresos para 1949 de 30 de diciembre de 1948, se derogó la Ley de la Contribución Federal de diciembre de 1947. Con este motivo se suprimió uno de los aspectos más notables de la concurrencia impositiva entre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios.

En 1949 se aprueba una reforma a la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución, por virtud de la cual se agregó una nueva fuente de tributación exclusiva para el gobierno Federal: La producción y el consumo de cerveza. En el producto de este impuesto los Estados y Municipios recibirían un 40%.

La Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, Expedida el 28 de diciembre de 1953, estableció una Comisión Nacional de Arbitrios, con facultades de proponer medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva de los

Gobiernos Federales y Locales, así como de procurar una distribución equitativa de los ingresos. Además de actuar como consultor técnico en materia de expedición de leyes fiscales y, consecuentemente, de conductor a las entidades para pedir las modificaciones a la legislación fiscal, y, en su caso, en la fijación de participaciones. Igualmente con intervención para gestionar el pago oportuno de las participaciones y para vigilar que no se establecieran restricciones indebidas en el comercio de Estado a Estado, en los términos de la fracción IX del artículo 73 constitucional.

Posteriormente a la clausura de la Tercera Convención Nacional Fiscal, surge gradualmente un cambio radical en nuestro régimen fiscal en materia de imposición concurrente, entre la Federación, Estados y Municipios. Se puede notar que antiguamente se buscó el dotar a cada entidad impositiva de recursos propios, con exclusión de la intervención de cualquiera otra autoridad para sufragar sus gastos.

En la actualidad, gracias a la influencia de las sugerencias aportadas en la celebración de la Tercera Convención Nacional Fiscal; quedan resumidas las experiencias recogidas acumulativamente a través de la reforma de 1940-43, cuyo fruto a su vez dimanó de las anteriores Convenciones Fiscales de 1925 y 1932; no se establecen impuestos en beneficio propio y exclusivo, sino que se concede una participación en los impuestos exclusivos de la Federación y/o a cambio de que las legislaturas locales se abstengan de gravar las mismas materias de los impuestos federales.

En síntesis: en esta Tercera Convención Nacional Fiscal se establecen los mecanismos más idóneos para lograr no sólo una delimitación de facultades tributarias, sino también una armonización y uniformidad de los campos impositivos, median-

te la delimitación de fuentes, así como la coordinación y el régimen de participaciones, con lo que se pretende alcanzar - de manera gradual un levantamiento de la estructura Federal a la vez que de la fiscal, para resolver la falta de recursos - del país.

Los mecanismos a que se contrae el párrafo precedente, --- constituyen en la actualidad los cimientos sobre los que des- cansa nuestro actual edificio fiscal.

Para concluir, sólo nos resta aclarar que, en nuestro ---- sistema actual de distribución de poderes tributarios, la ---- Constitución General no determina de manera precisa una deli- mitación de la competencia Federal y la Estatal para estable- cer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyos ---- principios fundamentales son los siguientes:

1o.- Concurrencia contributiva de la Federación y las En- tidades Federativas en la mayoría de las fuentes de ingresos;

2o.- Por reserva expresa a la Federación de facultades -- exclusivas para legislar o establecer contribuciones y

3o.- Por prohibición a los Estados.

C A P I T U L O I I I

ESTADO ACTUAL DEL PODER TRIBUTARIO

En los Estados cuya estructura política reviste la forma de Federal; la panorámica del poder tributario se presenta de la siguiente manera:

Como es conocido de todos nosotros, el Estado Federal se compone de una pluralidad de entidades, cuya existencia ya de por sí supone en la mayoría de los casos el cumplimiento de determinados fines. Para dar cima a su tarea dichos entes necesitarán desarrollar también una actividad tributaria, que les permita la satisfacción de sus necesidades colectivas; -- necesitarán, en suma, de un poder tributario.

1.- PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO

En nuestro actual Estado de Derecho, cuyo sistema de gobierno tiene la característica de Federal, la anterior situación se simplifica, ya que una consecuencia inmediata de este sistema de gobierno trae aparejado la existencia necesaria de dos clases de gobierno en un mismo ámbito territorial: el gobierno de la Federación y el gobierno de cada uno de los Estados, los cuales actúan separadamente con facultades y poderes propios, dentro de los límites y en los términos que fija el Código Político Supremo. Es precisamente esta supernorma -- la que determina que el poder tributario corresponda a la Federación y a los Estados.

Las normas de este texto constitucional son las primeras, de todo el ordenamiento jurídico nacional, donde por primera vez aparece concretizado el poder tributario, donde deja de --

ser un puro concepto abstracto para adquirir una forma en la letra de la Ley. Los preceptos constitucionales designan a los titulares del mismo, los órganos encargados de ejercerlo, la materia que abarca, etc.

En síntesis, en nuestro régimen Federal, el poder tributario que detenta tanto la Federación, como cada uno de los Estados, tiene como origen afín: la Constitución.

Partiendo de esta base descriptiva del origen del poder tributario, podemos decir que el poder tributario "es originario cuando nace originariamente de la Constitución, y por tanto no lo recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen poder fiscal originario".²³

2.- PODER TRIBUTARIO DELEGADO

De acuerdo a la opinión del Lic. Francisco de la Garza, el poder tributario es delegado: "cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario".²⁴

En el caso particular de nuestra República el anterior supuesto ha sido excepcional, es decir, sólo se ha producido en algunos casos aislados, en que la Federación, titular del poder tributario exclusivo en ciertas materias, lo ha transmitido en parte a las entidades federativas, autorizándolas para establecer determinados tributos respecto a los cuales

23. de la Garza, Sergio F., ob. cit., pp. 213-214.

24. Derecho Financiero Mexicano, ob. cit., p. 214.

carecen de poder tributario originario por estarle reservado a la Federación.

De acuerdo al principio jurídico que dice: 'donde la Ley no distingue, no debemos distinguir', surge esta interrogante: ¿puede la Federación facultar a los Estados para establecer determinados impuestos sobre aquellas materias en que la Constitución le concede poder tributario exclusivo? Sergio F. de la Garza, responde esta interrogante en forma positiva: -- "La Federación puede delegar facultades a los Estados para -- que impongan tributos sobre aquellas materias que la Consti-- tución le ha reservado en forma exclusiva".²⁵

El destacado fiscalista mexicano, Ernesto Flores Zavala, opina lo contrario. Dice que "Tampoco puede la Federación facultar a los Estados para establecer algunos gravámenes sobre materias que la Constitución le ha reservado, porque para poder hacerlo necesitaría autorización expresa de la propia --- Constitución y ésta sólo la concede en los casos previstos en la fracción I del artículo 118, que dice que los Estados "no pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y expor-- taciones", lo que significa, como hemos dicho antes, que los Estados pueden establecer estos impuestos con consentimiento del Gobierno Federal; pero fuera de estos casos en ningún --- otro puede la Federación dar autorización para el cobro de -- determinados impuestos que constitucionalmente están prohibidos a los Estados".²⁶

25. Derecho Financiero Mexicano, ob. cit., p. 244.

26. Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S. A., Vigésimosegunda Edición, México, 1980, pp. 368-369.

El profesor de la Garza, cita en su texto de Derecho Financiero Mexicano algunos casos en los cuales el Congreso de la Unión ha delegado facultades, aunque en forma limitada, a los Estados en materias exclusivas del poder tributario Federal, de los cuales tomamos al azar el siguiente: "La Ley del Impuesto sobre cerillos y fósforos autoriza a las entidades federativas y municipales para que graven las propiedades rústicas o urbanas de las empresas cerilleras (Art. 12, Fracc. III)".²⁷

Es indudable que en términos de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional la Federación tiene poder fiscal exclusivo sobre las materias a que tal precepto se refiere y que si el legislador ordinario ha concedido autorización a los Estados para que establezcan dichos tributos, les ha delegado dicho poder tributario, como se aprecia en el ejemplo citado anteriormente-, en forma limitada.

En base al caso anteriormente citado, así como a otros contenidos, por ejemplo, en las Leyes de Impuestos y Fomento a la Minería, General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, General de Instituciones de Seguros, etc., mismos que igualmente son comentados por el Lic. F. de la Garza, en su conocida obra de Derecho Financiero Mexicano, en los cuales se observa la delegación de facultades impositivas por parte del Congreso de la Unión, a los Estados, en materias que la Constitución le ha reservado de manera exclusiva a la Federación, se concluye que sí podemos hablar en nuestro Sistema Tributario Federal, de un poder tributario originario y de otro delegado.

Por otra parte, nos adherimos al criterio sustentado por el fiscalista Sergio F. de la Garza, por lo que se refiere a-

27. de la Garza, Sergio F., ob. cit., p. 245.

que el privilegio constitucional concedido a la Federación -- pueda ser renunciado, por ésta, en favor de los Estados; ---- cuando se considere que dicha renuncia o delegación no afecta o perjudica a los recursos financieros de la misma, y en cambio es justificable, en cuanto se dirige a unificar el sistema tributario de la Nación.

3.- LOS SISTEMAS DE DISTRIBUCION DEL PODER TRIBUTARIO EN LOS ESTADOS FEDERALES

La principal característica del Sistema Federal consiste en que los gobiernos central y estatales sean independientes -- uno de otro, dentro de su esfera, y no estén subordinados al otro, aunque actúen coordinados entre sí. Es por esto que la adopción de un sistema de distribución de poderes tributarios en los Estados Federales, surge como problema, cuando varios -- titulares de poder tributario originario, tienen que concu---- rrir sobre una misma economía para cubrir sus necesidades y -- por lo tanto, deben limitarse unos a otros en la disposición de los recursos.

En este último aspecto, es el que aquí nos concierne; la existencia de diversos titulares, el cumplimiento de unas ---- funciones por los mismos y la posibilidad de una gestión au-- tónoma, hacen surgir una serie de discrepancias, que podrían -- provocar el desorden en un Estado en el que no se contara con un adecuado sistema de distribución de poderes tributarios.

Como es al Derecho a quien corresponde disciplinar estas -- situaciones, así surgieran una serie de relaciones jurídicas -- cuyo primer origen legal será el texto constitucional del que se viene haciendo continua mención. De tal manera que el as-- pecto más relevante sobre esta cuestión es el constitucional;

esta afirmación tiene su razón de ser en que una adecuada regulación constitucional de los sistemas de distribución de poder tributario puede llevar al feliz resultado de conseguir, en cualquier comunidad política, una pacífica, ordenada y más eficaz convivencia, en suma, un mejor desarrollo armónico de esa sociedad en su más amplio sentido. Por el contrario, un sistema de distribución de poderes tributarios inadecuadamente establecido a lo que dará lugar es a desarmonías, por ejemplo, entre el Estado y las demás entidades territoriales integradas en él, con el efecto de someter a éstos y a sus ciudadanos a una continua tutela del Estado, impidiéndoles desarrollarse en lo que les sea propio y querido, en su tradición histórica, cultural, etc., convirtiéndolos en simples órganos administrativos.

Pero si bien esto es cierto, hay que tener presente que el aspecto constitucional no puede desconocer los otros aspectos —principalmente económicos—, es más, estos otros aspectos serán los datos de partida sobre los que se instrumenten las relaciones jurídicas plasmadas en el texto constitucional. Los modernos Estados actuales son sociedades dinámicas donde la vida económica ocupa un lugar destacado y ante este fenómeno real el Derecho no puede manifestar desconocimiento ni tampoco actuar sobre el mismo como un corsé.

Es decir, si nos figuramos un Estado constituido por el conjunto de distintas economías territoriales, a las que se sobrepone la del propio Estado, todas estas economías y la actividad financiera de todas estas entidades han de estar armónicamente integradas al objeto de sacar el máximo beneficio en aras del bien común. En este sentido es en el que más se justifica hablar de un sistema de distribución de poderes tributarios, porque el aspecto jurídico de estas relaciones —

no puede olvidar la necesidad imperiosa de alcanzar realmente esa distribución de poderes tributarios, para hacer que las demás ecuaciones del sistema se resuelvan adecuadamente, potenciando así al máximo el bien social.

Para resolver el problema de existencia de poderes tributarios, tanto en el gobierno Federal como en los Estados miembros de la Federación, el Maestro de la Garza, propone dos sistemas que pueden adoptarse, a saber:

"1. Distribución de las materias imponibles, con derecho de su completo y exclusivo empleo por las respectivas autoridades, ya sean que se haga mediante:

a) La enumeración de dichas materias imponibles, referidas a ambos gobiernos.

b) La enumeración para uno de éstos, el central o los provinciales, entendiendo que los restantes son dejados al otro.

2. Distribución del producido de las recaudaciones; de tal modo que uno de los gobiernos tiene el completo control respecto de las materias imponibles, es decir, cuáles han de ser tomadas para aplicar que los dos gobiernos participen de las recaudaciones y ello:

a) Según un determinado sistema de cuotas, que contemple el reparto del producido total de los impuestos, o bien,

b) Uno de los dos gobiernos recibe un monto definido y el otro la cantidad restante que resultara (en este caso cada posición podría ocuparla cualquiera de los dos gobiernos)".²⁸

Estos dos sistemas que nos ofrece el Lic. de la Garza, no agotan todas las posibilidades existentes, no obstante, son

28. de la Garza, Sergio F., ob. cit., pp. 215-216.

ilustrativos de las posibilidades para conseguir un equilibrio entre los poderes tributarios en un Estado Federal.

Por otra parte, a nuestro juicio, este no es un problema que tenga una solución teórica ni permanente; ya que la elección de cualquier sistema estará subordinado a una serie de condiciones, tales como: la estructura política, económica, social y administrativa del Estado en cuestión. Así, como también, a una serie de bases o criterios; por lo que respecta a la distribución de poderes tributarios del sistema elegido, tales criterios pueden referirse a los ingresos locales, cifra de población, funciones especiales, recursos, tanto naturales como humanos y un sin fin de factores que escapan a nuestro conocimiento, y que exigirían un estudio más profundo sobre esta importante cuestión.

Para concluir, podemos decir que, en nuestro Estado Mexicano, el cual tiene la característica de Federal; en relación a su sistema de distribución de poderes tributarios "La Constitución General no opta por una delimitación de la Competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX); y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, VII y 118)".²⁹

29. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas, Quinta Edición, México, 1980, p. 121.

4.- LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

Al empezar a investigar en vías de la resolución del subtema que aquí nos ocupa, hemos tropezado con la cuestión de - que tanto Emilio Margáin Manautou, como Adolfo Arrijoja Vizcaíno y Gil Valdivia Gerardo, sólo por citar algunos autores, cuando tocan en sus obras de Derecho Fiscal y Tributario el tema de la competencia tributaria; no aportan concepto alguno, ni noción de la misma, sino que se concretan a establecer a los titulares de ésta, con vista en los sujetos activos señalados por el dispositivo 31, fracción IV constitucional, y, por otra parte, a distribuirla en base a las reglas competenciales que en materia tributaria se encuentran en la Constitución Federal. No obstante lo anterior, el Lic. Francisco de la Garza en su conocida obra de Derecho Financiero Mexicano, - al tratar el tema del Poder Tributario, distingue éste de la competencia tributaria, y nos dice que ésta "consiste en poder recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho generador".³⁰ Visión ésta como inmediatamente se percibe, fácil de comprender.

Pero, si bien es cierto la fácil comprensión de la anterior aseveración, la inquietud persiste, por la utilización de ésta misma expresión dentro del campo jurídico tributario, para señalar tanto la facultad de imponer como la de recaudar. Porque como más adelante veremos, el artículo 31, fracción IV, señala a los sujetos acreedores del crédito tributario, y las demás reglas competenciales señalan a los titulares del poder tributario, es decir, a los que tienen la facultad de imponer los tributos.

30. Derecho Financiero Mexicano, ob. cit., p. 214.

Por consiguiente, con el ánimo de poder ofrecer un instrumento útil a la hora de abordar esta temática, el propósito de nuestro apartado consistirá en profundizar en el uso de ésta expresión, con el fin de perfilar más adecuadamente, su comprensión, y por ende, valga la redundancia, su uso.

Para tal fin, la solución a esta cuestión podremos encontrarla, a nuestro juicio, por medio de un análisis lógico-jurídico que se haga entre el razonamiento que la doctrina jurídico-financiera nos brinda y la situación que sobre esta materia priva en la legislación constitucional mexicana; sin que por esto no recurramos a otras fuentes cuando la situación lo requiera.

En principio, tenemos la siguiente y clara explicación por parte de la doctrina jurídico financiera extranjera:

"Se interpreta que en el Derecho Tributario se desdobra la personalidad del Estado. En un sentido, el Estado es soberano por sus poderes para definir por medio de la Ley el precepto jurídico tributario.

En otro sentido, promulgada la ley tributaria, en las relaciones jurídicas a que ésta pueda dar lugar, el Estado se presenta junto a los entes públicos menores en la situación de sujeto activo, de acreedor de una relación obligacional de Derecho Público".³¹

En cada uno de los párrafos precedentes, se observa una facultad diferente, y que es realizada por el mismo Estado: en la primera se observa la facultad de imponer, en la segunda la de recaudar.

31. Yebra Martul-Ortega, Perfecto, ob. cit., p. 68.

La anterior situación, dentro de nuestra legislación Mexicana, la regula la Constitución Política, en los preceptos siguientes:

En primer término, el artículo 73 constitucional, dispone: "El Congreso tiene facultad: ... VII.-Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;" y el artículo 124 de la misma Ley, establece: "Las facultades que no están expresamente concedidas a la Federación se entienden reservadas a los Estados."

Por otra parte, en términos del artículo 31, fracción IV constitucional, "es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes".

Por lo tanto, conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados y los Municipios (artículo 31, fracción IV); con la diferencia de que sólo los dos primeros tienen pleno poder tributario (artículo 73, fracción VII y artículo 124) pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV, de la propia Constitución.

Indudablemente, los preceptos anteriormente citados y comentados, establecen los entes públicos que son titulares del poder tributario, y los entes públicos que son titulares de la competencia tributaria, en otros términos, señalan los órganos públicos que conforme a nuestra legislación constitucional, tienen la facultad de imponer y la de recaudar. A lo que agregamos lo siguiente: es de observarse que sólo la Fe---

deración y los Estados tienen pleno poder tributario, en cambio, los Municipios únicamente pueden ser acreedores de créditos fiscales.

La manera como se desenvuelven estas facultades nos la describe a continuación la doctrina jurídico-financiera.

"Así, en efecto, la relación jurídica tributaria entre ente público y contribuyente tiene su significado en la existencia de órganos dotados de competencia tributaria, lo cual no significa que posean poder tributario. Lo cual es lógico, porque este poder es inherente al Estado, no siendo admisible su supresión, delegación o cesión, en cambio, el poder de hacerlo efectivo en la realidad de las cosas, puede transferirse u otorgarse a personas o entes paraestatales o privados".³²

En nuestra organización Federal la anterior situación se hace evidente de la siguiente manera:

"Puede suceder, y es el caso más general, que coincidan las titularidades del poder tributario y de la competencia tributaria en una misma entidad. Por ejemplo, el Gobierno Federal es titular del poder tributario que se ejercía mediante el uso de timbres (impuesto del timbre) y a su vez era titular de la competencia tributaria, pudiendo cobrar dichos impuestos. Pero también el titular de la competencia tributaria puede ser una entidad (como es el municipio) y el titular del poder tributario otra entidad, esto es, el Estado donde se localiza el Municipio. O el titular del poder tributario puede ser el Gobierno Federal, como sucede con las cuotas de seguridad social, y el titular de la competencia tributaria resultar un organismo descentralizado, como es el Instituto -

32. Yebra Martul-Ortega, Perfecto, ob. cit., p. 88.

Mexicano del Seguro Social".³³ Al decir de la doctrina: esta personalidad del Estado se desenvuelve en forma compleja. A lo que nosotros nuevamente agregaríamos:

Si la situación que priva en la Nación Mexicana es la de un Estado de Derecho, donde la normativa jurídica regula la actividad financiera de la comunidad, será viable usar la expresión competencia tributaria, para referirse a los dos momentos señalados, y no la expresión poder tributario; ya que en un Estado de Derecho, este poder adquiere forma al introducirse en un texto legal: la Constitución, con lo cual deja de ser tal, para convertirse en facultad derivada de la Ley. La facultad resultante de la ley constitucional será el fundamento y punto de partida por medio del cual se efectúe la actividad tributaria.

Luego entonces, si "el conjunto de esas facultades con que la ley en general enviste a cada una de las autoridades encargadas de desempeñar una determinada función estatal, es lo que constituye, la competencia",³⁴ es lógico que nuestros respetabilísimos tratadistas utilicen la expresión competencia tributaria, para referirse a los dos momentos multicitados: el de recaudar y el de imponer.

Sin embargo esta expresión de competencia tributaria no debe conducirnos a un confusionismo al referir tanto competencia tributaria, como poder tributario, a un ente territorial, cuando creemos ha quedado suficientemente claro que el poder tributario se atribuye a un titular (Federación, Entidades Federativas) y dentro de estos quien ejerce ese poder es el órgano correspondiente (Congreso de la Unión y Legisla-

33. de la Garza, Sergio F., ob. cit., p. 214.

34. Burgoa Ignacio. El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, S. A., Cuarta Edición, México, 1957, p. 313.

turas Locales). En relación a lo antes dicho, se concluye --- que, en base a los razonamientos jurídicos que la doctrina -- jurídico-financiera extranjera nos aporta; con fundamento en nuestra legislación, y de acuerdo con el concepto de compe--- tencia, así como con nuestra realidad jurídico-tributaria; -- resulta dable enunciar tanto la facultad de imponer, como la de recaudar los tributos con la expresión: Competencia Tributaria.

4.1.- COMPETENCIA TRIBUTARIA CONCURRENTE DE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS EN LA MAYORIA DE LAS FUENTES DE INGRESOS

En la parte última del apartado relativo a los Sistemas de Distribución del Poder Tributario en los Estados Federa--- les, dejamos asentado que la Constitución Federal Mexicana no opta por un sistema determinado, en lo que concierne a la delimitación de poderes tributarios entre la Federación y los - Estados, sino que establece un sistema complejo.

Ahora bien, éste y los apartados subsiguientes, los vamos a ocupar en la tarea de establecer el contenido de los pre--- ceptos que conforman este complicado sistema en conjunto.

En primer término, las disposiciones constitucionales que tratan la competencia tributaria concurrente de la Federación y de los Estados son: el artículo 73, fracción VII, y el ar--- tículo 124, ambos de nuestro Código Político Supremo.

Ahora bien, dentro de nuestra legislación jurídico tribu- taria, la totalidad de nuestros fiscalistas están de acuerdo- en que, el fundamento constitucional del Poder tributario de las Entidades Federativas, se encuentra en el artículo 124 de nuestra Ley Fundamental, el cual dispone: "Las facultades que

no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.

Sin embargo, el maestro Sergio F. de la Garza opina que,-- el artículo 124 de la Constitución Federal Mexicana no es a-- aplicable a la distribución de poderes tributarios. Y al res-- pecto nos dice:

"En materia de tributación no existe un poder tributario-reservado a los Estados, aun cuando la Constitución confiere-- algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación. Es -- una doctrina no discutida que la Constitución establece un -- sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en-- materia de tributación, con excepción de algunas materias re-- servadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los Es-- tados. Por tanto, el artículo 124 --que es indudablemente a--- aplicable a otras materias distintas a la tributación--, no es-- utilizable para ésta. Me parece que el poder tributario de -- los Estados está fundado en otros preceptos de la Constitu--- ción, particularmente en el artículo 40, que dispone que "es-- voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República -- representativa, democrática, federal, compuesta de Estados -- libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen inte-- rior; pero unidos en una federación establecida según los --- principios de esta Ley fundamental". Es en la autonomía y so-- beranía de los Estados donde radica el fundamento del poder - tributario de los Estados, puesto que es reconocido univer--- salmente que la soberanía implica el poder de tributación y - que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía.- Además el artículo 117, fracciones de la III a la VIII, sig-- nifica que los Estados tienen un poder inherente y original - de tributación, el cual ha tenido la Constitución que res----

tringir en algunas materias".³⁵

Por nuestra parte, nos abstenemos de emitir un juicio a esta opinión del Maestro de la Garza, dado que cualquier inclinación hacia ella, exigiría un estudio más profundo y detallado; mismo que escapa a los fines de este apartado. Sin embargo quede enmarcada esta puerta para un posterior estudio sobre esta problemática. Mientras tanto, seguiremos tomando como fundamento para esta cuestión, el criterio existente entre la mayoría de los fiscalistas. Los dispositivos que le sirven de base a este criterio son:

"Art. 73.-El Congreso tiene facultad:

... ..

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

"Art. 124.-Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados."

El primero autoriza a la Federación para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y el último facultad a las entidades federativas para legislar sobre todas aquellas materias que la Constitución no le concede expresamente a la Federación.

En resumen, los Estados coinciden, con vista en los preceptos precedentes, en un poder tributario con la Federación en todas aquellas materias que no le están reservadas a esta última en forma exclusiva, o que les están prohibidas a las entidades federativas por la Constitución Federal.

35. de la Garza, Sergio F., ob. cit., p. 242.

4.2.- LIMITACIONES A LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS
 MEDIANTE LA RESERVA EXPRESA Y CONCRETA DE DETERMINADAS
 MATERIAS A LA FEDERACION

Otro de los preceptos constitucionales que rigen la distribución de poderes tributarios, en el Estado Mexicano, es el dispositivo 73 constitucional, fracción X, que dispone:

"Art. 73. El Congreso tiene facultad:

... ..

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, servicios de banca y crédito, energía eléctrica y nuclear, para establecer el Banco de Emisión Unico en los términos del artículo 28 y para expedir las leyes del trabajo reglamentario del artículo 123;"

De la interpretación literal de este precepto se colige, que la Constitución Federal Mexicana le concede a la Federación, competencia exclusiva para legislar sobre las diversas materias enunciadas en el mismo.

De esta fracción Flores Zavala nos comenta: "porque los impuestos sólo pueden establecerse por medio de leyes y, si sólo la Federación puede legislar sobre esas materias, sólo la Federación puede expedir leyes de impuestos que a ellas se refieran; si los Estados pretendieran gravar esas fuentes tendrían que legislar sobre esas materias y violarían el precepto constitucional."³⁶

El Lic. Gerardo Gil Valdivia, comentando la misma frac---

³⁶. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, ob. cit., p. 367.

ción nos dice: "la Constitución le concede competencia impositiva exclusiva a la Federación en todas aquellas materias en las que dicho nivel de gobierno tiene competencia para legislar en forma privativa. Este es el caso de la fracción X del artículo 73 constitucional. En virtud de esta disposición el Congreso de la Unión tiene facultad para legislar en toda la república sobre diversas materias como.... Ya que los impuestos se establecen a través de leyes, al tener la federación competencia legislativa exclusiva la tiene también tributaria, aunque no se señale así expresamente".³⁷

Sergio F. de la Garza expresa una opinión contraria a la de estos dos autores: "La fracción X del artículo 73 Constitucional no atribuye a la Federación un poder fiscal sobre dichas materias, aun cuando la normación o reglamentación de las mismas, en su aspecto sustantivo, sí es exclusiva del Congreso de la Unión".³⁸

No obstante, el Lic. de la Garza explica que existe jurisprudencia de la Corte en el sentido de que de esta fracción emana una facultad exclusiva de la Federación para establecer impuestos sobre esas actividades, -jurisprudencia posteriormente cambiada por el mismo tribunal federal-, como lo podemos advertir de la tesis sustentada en el amparo en revisión 3368/65, promovido por Salvador Dámazo Zamudio Salas, en que se sostiene la tesis reformada en la siguiente forma:

"Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia -

37. El Federalismo y la Coordinación Fiscal, ob. cit., - p. 80.

38. Derecho Financiero Mexicano, ob. cit., p. 239.

federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales son las siguientes: a) Concurrencia con---tributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (Artículos 73, fracción VII y 124); b) ---Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (Artículo 73, fracción XXIX), y c) Restricciones ---expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículos ---117, fracciones IV, V, VI, VII y 118).

El autor en la nota 21 de su conocida obra, Derecho Fi---nanciero Mexicano, indica que esa ejecutoria se apoya en tres tesis precedentes y que en el informe de la Suprema Corte de---1969 se menciona la existencia de una sentencia en el mismo ---sentido, en el amparo en revisión 6136/1954, Juan González ---Noriega".³⁹

Nosotros nos preguntamos ¿No estaremos ante un caso clá---sico del cajón sin fondo? calificativo que nuestros más altos tribunales fiscales han recibido; en que, por ejemplo, la Su---prema Corte de Justicia de la Nación ha venido en auxilio de---la Hacienda Pública, frente a situaciones que no encuentran ---respaldo en la Constitución, o que teniéndolo, ésta al inter---pretarlo, altera su efecto práctico o la aplicación del mis---mo.

Otro caso de Limitación a la Competencia Tributaria de ---los Estados mediante la reserva expresa y concreta de deter---minadas materias a la Federación lo encontramos en el propio---numeral 73, fracción XXIX. Este texto, tal como está vigente---establece:

39. Cortina, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Pú---blicas de México, Editorial Porrúa, S. A., Primera Edición, ---México, 1977, p. 36.

"Art. 73.-El Congreso tiene facultad:

... ..

XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior.
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal; y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

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

"Así, el párrafo final de la citada fracción XXIX del Artículo 73 de la Constitución Política nos indica que: "Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine..." Reglamentando esta norma suprema, la ley de Coordinación Fiscal, en sus Artículos 2o. y 6o. establece lo siguiente:

"2. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará

convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta ley.

Dichos Estados y el Distrito Federal participarán en el total de los impuestos federales, y en los otros ingresos que se mencionarán mediante la distribución de los fondos que a continuación se indican.

I. El 13.0% de los ingresos totales anuales que obtenga la Federación por concepto de impuestos que constituirá el Fondo General de Participaciones. Este Fondo se incrementará con el porcentaje que represente, en dichos ingresos de la Federación, la recaudación en un ejercicio de los gravámenes locales o municipales que las entidades convengan en derogar o en dejar en suspenso al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

II. El 0.50% de los ingresos totales anuales que obtenga la Federación por concepto de impuestos, que constituirá el Fondo Financiero Complementario de Participaciones.

Adicionalmente, las entidades participarán en recargos sobre impuestos federales y en las multas por infracción a las leyes federales, que se señalen en los convenios o acuerdos respectivos, en la proporción que en los mismos se establezca.

"6. La proporción de las participaciones federales que reciban los Municipios de los Fondos General y Financiero Complementario de Participaciones nunca será inferior al 20% de las cantidades que correspondan al Estado, el cual habrá de cubrirselas. Las Legislaturas locales establecerán su distribución entre los Municipios.

Del análisis sistemático de las disposiciones legales transcritas y de otras más de contenido similar que sería

largo reproducir aquí, podemos concluir que la coordinación tributaria se rige, en términos generales, por las siguientes reglas; a) No obstante que el citado párrafo final de la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional la limita a unos cuantos impuestos especiales, en la práctica viene operando respecto de todos aquellos tributos que a la Federación le parecen convenientes, como lo demuestran los preceptos de la Ley de Coordinación Fiscal que acabamos de transcribir".⁴⁰

"Los Estados que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán en los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5o. de la fracción XXIX, del artículo 73 constitucional, en los términos que establecen las leyes respectivas".⁴¹

4.3.- RESTRICCIONES EXPRESAS A LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS

Los artículos 117, fracciones IV, V, VI, VII, y 118 constitucionales, representan las restricciones a la potestad impositiva de las Entidades Federativas; estas prohibiciones a la actividad tributaria de los Estados, a contrario sensu, redundan en atribuciones para los poderes federales. Veamos ambos preceptos, de acuerdo al orden progresivo en que están establecidos:

"Art. 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

... ..

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

40. Arrijoja Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial, Themis, Primera Edición, México, 1982, pp. 115-116.

41. Sánchez León, Gregorio, ob. cit., p. 142.

De esta fracción Ernesto Flores Zavala nos comenta: "prohibe gravar el tránsito de personas o cosas, es decir, el --- peaje y la alcabala, los dos constituyen trabas al comercio, - uno indirectamente, la otra directamente. Coronado dice: "Se prohíbe absolutamente los derechos de tránsito, en razón de - que desnivelan por completo el comercio, haciendo que un ---- efecto sufra retardos perjudiciales y quede recargado fuertemente con impuestos en todos los puntos por donde pasa." ---- (pág. 187)".⁴²

Como es obvio, la restricción se circunscribe a no gravar la circulación tanto de personas como de cosas que atraviesen el territorio de un Estado.

La fracción V, del artículo 117 estatuye: "Prohibir ni -- gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territo---- rio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o ex--- tranjera;"

Como esta fracción también es comentada suficiente y claramente por el tratadista Flores Zavala, nos concretamos a -- transcribir lo dicho por él: "la prohibición es absoluta, de manera que comprende toda clase de impuestos, ya sea que se - causen por salida o entrada de mercancías y se cobren en otro momento, o bien que se causen por diversos conceptos, pero -- se cobren por la entrada o salida de las mercancías; así, la Suprema Corte dijo: "El cobro de impuestos en forma alcabala- toria, aun cuando dichos impuestos sean legítimos, importa -- una violación de garantías." (Tomo IX, pág. 83, Prontuario, - Tomo II, pág. 76). También prohíbe este precepto que se expi- dan leyes que sin ser impositivas prohíban la entrada o sali-

42. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, ob. cit., - p. 235.

da de mercancías del territorio de un Estado.

La Suprema Corte al resolver la revisión fiscal 2108/48 - dijo: "La fracción V del artículo 117 de la Constitución Federal previene que los Estados no podrán en ningún caso, prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera, y es sin duda, un gravamen alcabalatorio indirecto el que aplica el gobierno del Estado de Aguascalientes, al cobrar impuestos sobre operaciones de compraventa de primera mano de aguas gaseosas y minerales producidas por fabricas -- establecidas fuera del Estado, artículo 20, fracción X, inciso B, de la Ley de Ingresos aplicada al caso, lo que en realidad implica gravar la entrada del producto a dicha entidad" (Boletín de Información Judicial, núm. 38, página 411)".⁴³

Lo que concretamente esta fracción prohíbe a los Estados es poner trabas a la entrada de mercancías que van a quedarse en la entidad federativa y la salida de mercancías provenientes de la misma. Dichas trabas pueden consistir en prohibir o gravar.

El numeral 117, del cual nos venimos ocupando, establece en su fracción VI:

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

Felipe Tena Ramírez, citado por Gregorio Sánchez León de esta fracción nos comenta: "Proscribe el precepto, no el impuesto mismo como lo hacen las restantes fracciones, sino la-

43. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, ob. cit., pp. 235-236.

forma de recaudarlo. La exacción por medio de garitas revela que el impuesto mismo es alcabalatorio, aparte de que la forma es vejatoria y odiosa; por eso se proscribía la exacción de aduanas locales. En cambio, el impuesto puede ser legítimo y, sin embargo, se le condena si su cobro va acompañado de inspección o registro de bultos o exige documentación que acompañe la mercancía; es entonces el procedimiento, por constituir un estorbo para la rapidez de la circulación mercantil, el que motiva la censura constitucional".⁴⁴

Creemos que este comentario del Lic. Tena Ramírez, es bastante ilustrativo del contenido de este numeral, o mejor dicho de la fracción VI, de este dispositivo 73 constitucional.

Por lo que respecta a la última fracción que conforma el grupo de las llamadas restricciones expresas a la competencia tributaria de los Estados, esta representada por la fracción VII del varias veces citado artículo 117, que a la letra dice: "Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;"

Siguiendo nuevamente al Lic. Flores Zavala, tenemos que él nos comenta esta fracción de la siguiente manera: "La fracción VII prohíbe que las leyes fiscales locales establezcan diferencias por razón del origen de las mercancías. La diferencia de impuestos fundada en el origen de los productos, no es sino una forma de hacer incosteables su entrada o

44. Sánchez León, Gregorio, ob. cit., pp. 106-107.

salidad de un Estado, es decir, es una restricción para el -- comercio".⁴⁵

El Lic. Sánchez León, nos explica esta fracción apoyado -- en los comentarios del Maestro Tena Ramírez diciendo: "Por -- último, la Fracción VII veda a los Estados expedir ni mante-- ner en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen di-- ferencias de impuestos o requisitos por razón de la proceden-- cia 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. Un impuesto alcabalatorio, al gravar el paso de-- los productos, puede proponerse por objeto simplemente obte-- ner recursos; en ese caso es importante conservar la fuente -- del recurso, que es el paso de la mercadería, para lo cual el impuesto debe gravar por igual y hasta cierto límite todos -- los productos semejantes. Pero puede suceder que el impuesto-- alcabalatorio persiga por objeto erigir un verdadero dique al ingreso de ciertas mercaderías, a fin de favorecer a otras; -- en tal caso el impuesto es proteccionista para unos artículos y prohibitivo para otros, lo que implica la diferencia de im-- puestos frente a productos semejantes.

El impuesto alcabalatorio que persigue el primero de los-- objetos indicados, está proscrito por las fracciones IV, V y-- VI; el que busca el segundo objeto, queda prohibido por la -- fracción VII, que comentamos, la cual se refiere no sólo a -- los impuestos diferenciales, sino también a los requisitos de cualquier índole que entrañen diferencia por razón del ori-- gen. El diverso tratamiento impuesto en atención a la proce-- dencia de la mercancía, que es lo prohibido por la fracción --

45. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, ob. cit., - p. 236

VII, es manifestación de la guerra de tarifas acremente cen--surada por los constituyentes de 57, por ser contraria a la -libertad mercantil y un estorbo al progreso del comercio na--cional".⁴⁶

Otro caso de Restricciones Expresas a la Competencia Im--positiva de las Entidades Federativas lo encontramos en la --fracción I, del artículo 118 constitucional.

"Art. 118. Tampoco pueden (los Estados), sin consentimi--ento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de ---puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importa--ciones o exportaciones."

En relación con la anterior disposición el Maestro Flores Zavala nos expone: "En su última parte este precepto es apa--rentemente contradictorio con el artículo 131, que concede --facultad privativa a la Federación para establecer impuestos--sobre exportación o importación, porque si se autoriza que un Estado los establezca, ya no son privativos de la Federación. Decimos que la contradicción es aparente, porque la regla ge--neral es que sólo la Federación puede establecer esta clase --de impuestos, pero excepcionalmente podrán hacerlo los Esta--dos con autorización expresa de la propia Federación. En to--dos los casos señalados en el precepto transcrito, es neces--ario el permiso de la Federación".⁴⁷ De aquí que a esta frac--ción se le califique, como una prohibición relativa, o no ab--soluta, de acuerdo al criterio del Lic. Tena Ramírez.

46. Derecho Fiscal Mexicano, ob. cit., pp. 109-110.

47. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, ob. cit., -pp. 239-240.

C A P I T U L O I V

DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES Y DE LOS PRINCIPALES LIMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO

1.- LOS LIMITES CONSTITUCIONALES TIENEN CARACTER DE GARANTIAS INDIVIDUALES

Desde una óptica personal, la justificación a la aseveración que encierra el título de este apartado, saldrá a la luz; conforme se van resolviendo las siguientes interrogantes: ¿Qué es una Constitución? ¿de qué se compone? ¿cómo está integrada? y ¿cómo influye ésta sobre las normas tributarias?

¿Qué es una Constitución? El concepto común y corriente de Constitución es aquel que la señala como el instrumento Jurídico-Político más importante de la vida de un Estado. Se dice que la Constitución es una norma de normas, la norma básica sobre la que descansa la estructura jurídica mediante la cual funciona el Estado, es además el marco dentro del cual necesariamente se tienen que circunscribir las actividades sociales tanto de carácter público como de carácter privado.

De manera que todo Estado necesita imperativamente de una Constitución, en vista de que ésta finca las bases de organización y funcionamiento del mismo y establece las normas que encauzan el poder soberano, consignando los derechos públicos, así como las competencias expresas y determinadas de la actuación de los órganos del Estado. Un Estado que no la tuviera sería una anarquía, un caos.

¿De qué se compone una Constitución? Como decíamos, la Constitución es la Ley Fundamental de un Estado. Está compu-

esta por un conjunto de normas supremas que dirigen la estructura y las relaciones entre los poderes públicos y la situación de los individuos frente al Estado.

¿Cómo esta integrada? La Constitución está integrada por dos partes: la Dogmática y la Orgánica.

La parte orgánica tiene por objeto organizar el poder público, estableciendo las facultades de sus órganos.

La parte dogmática trata de los derechos fundamentales del individuo, contiene las limitaciones de la actividad del Estado frente a los particulares.

¿Cómo influye la Constitución sobre las normas tributarias? En el campo tributario, la existencia de unos límites constitucionales, es decir que derivan de las normas componentes del texto constitucional influyendo sobre las normas tributarias, tienen una gran importancia. Estos límites emanados de la Constitución hacen que el poder tributario no se convierta en un poder arbitrario, que no se haga un mal uso del mismo, que al mismo tiempo que beneficia a la comunidad no perjudique al ciudadano en particular, en definitiva, que sea un poder jurídico-tributario, donde la norma constitucional con sentido de justicia se encuentre siempre presidiendo su actuación.

Estos auténticos límites constitucionales, que la mayoría de los Estados democráticos consagran en sus constituciones, representan las guías supremas de todo el orden jurídico, debido a que las normas que lo integran deben reflejarlas, y el Estado en ejercicio de sus facultades debe respetarlas en todo momento, ya que de lo contrario, éstas y los actos de éste, asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende,

careceran de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente juicio, y evitar así que les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema Consagra.

Así, cuando afirmamos que el poder tributario ha de respetar los principios fundamentales, como el de igualdad, el de libertad, el de proporcionalidad y equidad, o el de legalidad, estamos haciendo referencia sin lugar a dudas, a las limitaciones establecidas en la Constitución, de las cuales la mayoría tienen el carácter de Garantías Individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos, y constituyen una parte de las limitaciones al poder tributario del Estado, que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho.

No debe olvidarse que el derecho de recaudar contribuciones para cubrir los gastos públicos confiere a los gobernantes una potestad extraordinaria sobre sus gobernados, que debe ser limitada y condicionada por un poder superior: el de la Constitución. De otra suerte se prestaría a toda clase de abusos, arbitrariedades, exacciones y privilegios indevidos.

2.- NOCION DE GARANTIAS INDIVIDUALES

Se presenta ineludible, por exigencia del tema de este trabajo, analizar la noción de garantías individuales; desde luego, no es nuestra intención determinar en profundidad y detalle, cada uno de los conceptos que sobre la idea garantías individuales se han emitido, sino, más bien, dejar asentada la idea que sobre este concepto se tiene en nuestra legislación constitucional.

Es por esto que, en atención a las diversas acepciones

del vocablo y de la idea garantía, que dentro del Derecho --- Constitucional existen, nosotros prescindiremos de los múlti- ples significados que tienen, para contraer la referida no--- ción, a la concepción moderna de garantías individuales: 'Re- lación Jurídica de Supra a Subordinación'.

Siguiendo las modernas doctrinas, por lo que se refiere a los derechos del sujeto, -comenta el Lic. Ignacio Burgoa-, -- nuestra Constitución vigente cristaliza directamente la auto- determinación popular, prescribiendo en su dispositivo lo. -- como declaración general el principio de autolimitación al -- reconocer al individuo las garantías que en los preceptos su- cesivos otorga. No se trata ya, de reconocer derechos supe--- restatales del hombre, sino de autolimitarse, otorgando a és- te las garantías debidas para el desarrollo integral de su -- personalidad.

"Sin embargo, no considerándose ya a los intereses y de--- rechos particulares como el objetivo y la base de las insti--- tuciones sociales, no reputándose exclusivamente al Estado --- como el guardián de la esfera jurídica de la actividad priva- da, tal y como acontecía en la Constitución de 1857 que si--- guió una corriente netamente jus-naturalista, las relaciones- entre dicha entidad y los gobernados por lo que ve a las ga- rantías individuales se transformaron palpablemente. En efec- to, el Estado y sus autoridades ya no son los tuteladores de- los derechos individuales exclusivamente; éstos ya no se es--- timan como supraestatales, sino como prerrogativas jurídicas- que el orden de derecho crea o instituye en favor de los go--- bernados para hacer factible su desenvolvimiento dentro de la vida social.

Fue por esta nueva concepción de las garantías individua- les por lo que el Estado ya no se ve constreñido a reconocer-

o respetar derechos intangibles por su poder de imperio, sino que, para procurar el bienestar y la felicidad de sus miembros componentes, establece, en el orden jurídico primario y fundamental como es la Ley Suprema, una esfera de actividad para el gobernado inviolable por las autoridades y un régimen de seguridad jurídica para el mismo.

Bajo esta nueva concepción de las garantías individuales, que es la que acogió nuestra Constitución actual en su artículo lo., los derechos fundamentales del hombre ya no se reputan pre-existentes a la sociedad estatal, según la teoría jusnaturalista, sino como creaciones del poder soberano del Estado plasmadas en el orden jurídico básico del mismo, y que, por este solo hecho, significan una autolimitación a la actividad estatal, y, por ende, a la conducta de sus autoridades".⁴⁸

"Estos derechos públicos fundamentales del individuo no sólo son necesarios para la convivencia humana, son factores o elementos en que se concreta la autolimitación popular y se reputan como diques u obstáculos a la actuación arbitraria e ilegal de los órganos de la autoridad por conducto de los cuales se desempeña la soberanía del pueblo. Además, dentro de un régimen de legalidad como es, o pretende ser, al menos teóricamente, el nuestro, la autolimitación se contiene en todo el derecho positivo, que es el que complementa o secunda las garantías constitucionales.

Esta autolimitación del Estado se traduce en limitaciones a las autoridades, que desempeñan el poder, con respecto al individuo; lo cual se traduce en una garantía para éste; pues

48. Burgoa, Ignacio. Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, S. A., Decimaprimer Edición, México, 1978, p. 182.

toda autoridad estatal no puede realizar actos que redunden en perjuicio de la persona o que vayan más allá de lo legalmente establecido. Esta relación jurídica de limitación de autoridad, entre gobernantes y gobernados se traduce en las garantías de los individuos que se han reputado desde el punto de vista histórico como elementos jurídicos indispensables para el desenvolvimiento de su personalidad frente al poder público, y constituyen la facultad del individuo para reclamar al Estado por conducto de sus autoridades el respeto a las prerrogativas fundamentales del hombre. Y esta facultad implica la naturaleza de un derecho público subjetivo".⁴⁹

En efecto, dice el Maestro Ignacio Burgoa, "dicha potestad es un derecho, esto es, tiene el calificativo de jurídica, porque se impone al Estado y a sus autoridades, o sea, porque estos sujetos pasivos de la relación que implica la garantía individual están obligados a respetar su contenido, el cual como ya advertimos, se constituye por las prerrogativas fundamentales del ser humano. En este sentido, la potestad del gobernado de exigir a las autoridades estatales y, por ende, al Estado, el mencionado respeto, la indicada observancia, no es un mero hecho o una simple posibilidad de actuar del titular de la garantía individual y cuyo cumplimiento o acatamiento podrían eludirse. Por el contrario, dicha potestad prevalece contra la voluntad estatal expresada por conducto de las autoridades, la cual debe acatar las exigencias, los imperativos de aquélla, por estar sometida obligatoriamente.

En segundo lugar, la potestad de referencia es un derecho subjetivo, porque implica una facultad que la ley (en este caso la Constitución) otorga al sujeto activo (gobernado) pa-

50. Las Garantías Individuales, ob. cit., pp. 177-178.

ra reclamar al sujeto pasivo (autoridades y Estado) determinadas exigencias, ciertas obligaciones. En este particular, - la locución derecho subjetivo está empleada en oposición a la expresión derecho objetivo que se identifica con el término - norma jurídica abstracta e impersonal.

Por último la multicitada potestad es un derecho subjetivo público porque se hace valer frente a un sujeto pasivo de esta índole como son las autoridades estatales y el Estado -- mismo, según ya quedó expresado anteriormente".⁵⁰

Con base en lo anteriormente expresado, y siguiendo los - lineamientos del Lic. Burgoa Origuéla, resumimos la noción de garantías individuales en los siguientes términos: La Garantía Individual se traduce en una relación jurídica que existe entre el gobernado como persona física o moral por un lado, y el Estado y sus autoridades por el otro (sujeto activo y pasivo), en virtud de la cual surge para el primero el derecho-subjetivo público de exigir de los segundos una obligación -- positiva o negativa, consistente en respetar el consabido derecho y en observar o cumplir las condiciones de seguridad -- jurídica del mismo (objeto). Relación cuya fuente formal es - la Constitución.

Abundando en lo anteriormente dicho, las garantías individuales protegen a todos los individuos que se internen o se encuentren en el territorio mexicano.

Mediante estas garantías la población hace valer sus derechos frente a las autoridades en forma inmediata y frente - al Estado en forma mediata; son pues, los límites de la ac---

50. Las Garantías Individuales, ob. cit., pp. 177-178

tuación de estos frente a los particulares.

Las garantías del gobernado, denominadas impropia-mente -- individuales, de acuerdo al criterio del Lic. Ignacio Burgoa, están contenidas en el Título Primero, Capítulo I de nuestra Constitución Federal, en su parte Dogmática, es decir en sus primeros 28 numerales.

- A) Garantías de Igualdad (Arts. 1o., 2o., 3o., 4o., 12 y-13).
- B) Garantías de Libertad (Arts. 4o., 5o., 6o., 7o., 8o.,-9o., 10, 11, 24, 25 y 28).
- C) Garantías de Seguridad (Arts. 14, 15, 16, 17, 18, 19,-20, 21, 22, 23 y 26).
- D) Garantías de Propiedad (Art. 27),

3.- GARANTIAS DE IGUALDAD

"Podemos decir que la igualdad como garantía individual,-- traducida en esa situación negativa de toda diferencia entre- los hombres, proveniente de circunstancias y atributos ori- ginarios emanados de la propia personalidad humana particular (raza, religión, nacionalidad, etc.,) es el fundamento de la- igualdad jurídica que opera en cada una de las posiciones de- terminadas y correlativas derivadas de los distintos ordena- mientos legales".⁵¹

Por otra parte, la igualdad desde un punto de vista jurí- dico implica la posibilidad o capacidad que tiene una persona

51. Burgoa, Ignacio, ob. cit., p. 281.

de adquirir derechos o contraer obligaciones, cualitativamente, propios de todos aquellos sujetos que se encuentren en su misma situación jurídica determinada.

Así, la Constitución Política Mexicana en su Artículo 1o. ordena: "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse, ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece." Consagra una garantía individual específica de igualdad, puesto que considera posibilitados y capaces a todos los hombres, sin excepción, de ser titulares de los derechos subjetivos públicos -- instituidos por la propia Ley Fundamental.

Como tuvimos ocasión de ver en el apartado relativo a la noción de garantías individuales; toda garantía individual, -- como relación jurídica que es, crea para los sujetos de éstos derechos y obligaciones, es decir para el gobernado y para el Estado y sus autoridades.

Esos derechos y obligaciones en la garantía individual de igualdad son los siguientes: el gobernado tiene el derecho de exigir al Estado y a sus autoridades el respeto de esa situación negativa en que se traduce la igualdad como garantía individual, consistente en la ausencia de diferencias y condiciones frente a los demás sujetos desde un punto de vista estrictamente humano. En otros términos, atendiendo a ese derecho público subjetivo, las autoridades del Estado, y este -- mismo, tienen la obligación de considerar a todos los gobernados bajo el aspecto de la personalidad humana y jurídica -- pura, situados en un mismo plano, sin atribuir distinciones y diferencias por concepto de raza, religión, nacionalidad, -- etcétera.

En palabras del Lic. Ignacio Burgoa: "Jurídicamente la igualdad se traduce en que varias personas, en número indeterminado, que se encuentren en una determinada situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y de contraer las mismas obligaciones que emanan de dicho de estado".⁵²

La igualdad está, pues, demarcada por una situación determinada; por ende, puede decirse que dicho fenómeno sólo tiene lugar en relación y en vista de un estado particular y definido.

Así, al imponer un ordenamiento los mismos derechos y las mismas obligaciones a cualquier persona colocada en una determinada situación jurídica por él regulada, que la que establece para otros sujetos que en ésta se hallen surge el fenómeno de la igualdad legal. La cual se traduce, en la imputación que la norma de derecho hace a toda persona de los derechos y obligaciones que son inherentes a una situación determinada en que ésta pueda encontrarse.

Verbi gratia, La Ley de Hacienda del Distrito Federal del año de 1983 en su artículo 14 estatufía: "Estan obligadas al pago del impuesto predial establecido en este capítulo las personas físicas y las morales que sean propietarias o poseedoras del suelo y de las construcciones adheridas permanentemente a éste, por cualquier título."

De acuerdo con este precepto todo propietario o poseedor jurídico de bienes inmuebles está colocado frente al Estado, desde el punto de vista tributario, en una determinada situación jurídica, consistente en ser el causante de un cierto

52. Las Garantías Individuales, ob. cit., p. 277.

impuesto que recibe el nombre de predial. Por ende, todo propietario o poseedor jurídico, está obligado, por el hecho de tener la condición de tal, a pagar ese impuesto, el cual se establece por la índole, cualidad o naturaleza de su situación determinada. Esta obligación, que se extiende a todo poseedor jurídico o propietario de bienes inmuebles, implica, pues, igualdad por el hecho de referirse a todo sujeto que ostente la condición de tal, independientemente del monto o cuantía de sus posesiones o propiedades.

Por ende, carecería de la característica de igualdad, un impuesto que se le quisiera cobrar a una persona que no se encuentre en la situación jurídica determinada para la cual fue creado. Por ejemplo, que se le exigiera a un arrendatario el pago de contribuciones prediales que deben recaudarse al propietario o poseedor originario.

Con vista en lo anterior, podemos concluir que, la Garantía de Igualdad contenida en el Artículo 10. de la Constitución Política Mexicana, se traduce en un límite para las autoridades fiscales, ya que éstas en ejercicio de sus atribuciones, no pueden exigir determinadas contribuciones, a las personas que no se encuentren en la situación jurídica determinada para la cual fueron decretadas esas contribuciones. Al contrario sensu, sí podrán exigir esas contribuciones a todo individuo que se encuentre en la situación jurídica determinada que aquél grava. Ya que la igualdad jurídica se traduce en el mismo tratamiento para todos los sujetos que esten colocados en una situación específica semejante.

"Art. 13.-Nadie puede ser juzgado por leyes privativas."

Esta parte inicial del numeral 13 constitucional consagra

otra garantía de igualdad, cual es de que todos seamos juzgados por leyes generales e impersonales.

En nuestro concepto, una primera vía para poder determinar el alcance de la garantía de igualdad contenida en este precepto, será precisar el concepto fundamental empleado en su redacción: el de leyes privativas.

En opinión de Flores Zavala, "la ley privativa no es, --- desde el punto de vista material, una verdadera ley porque no es general, abstracta, impersonal, permanente; la ley privativa es personal, concreta, porque se refiere a una persona o varias personas individualmente determinadas, de manera que a cualquiera otra que no sea de las señaladas, aun cuando se -- encuentre dentro de la misma situación prevista en la ley, no le será aplicable".⁵³

Tanto Francisco de la Garza, como Margáin Manautou, así - como el Lic. Ignacio Burgoa, parecen estar contestes en la -- claridad de la definición que sobre la idea de las leyes privativas, ha emitido la Suprema Corte; ya que al desarrollar - el tema sobre esta cuestión, corroboran sus ideas expuestas - transcribiendo la siguiente tesis: "Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deban de contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de an-- temano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona a todos los casos - idénticos al que preven, en cuanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de estos caracteres, va en contra del princi-- cipio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional, y aun deja de ser una disposición legislativa, en el ---

53. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, ob. cit., - p. 155.

sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, -- pués el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de -- todas las especies, y contra la aplicación de leyes privati-- vas protege el ya expresado artículo 13 constitucional".⁵⁴

Como claramente se desprende de la lectura literal de esta tesis jurisprudencial, la prohibición de que se apliquen a una persona leyes privativas, se hace extensiva a todos los -- ordenes jurídicos, es decir, sin contraerla al judicial, como se desprendería de la interpretación gramatical de la parte -- relativa del artículo 13 de la Ley Suprema. Por ende, tampoco las autoridades financieras deben aplicar en perjuicio de un-- sujeto una ley privativa en los términos apuntados con ante-- lación.

Toda vez que con lo antes expuesto, queda precisado el -- concepto de leyes privativas, conviene también precisar en -- qué consiste la garantía individual que prohíbe que alguien -- sea juzgado por ella.

"Desde luego, el Estado y sus autoridades judiciales y -- administrativas tienen la obligación de no afectar a ningún -- gobernado bajo ninguna forma (por procedimiento judicial --ci-- vil o penal-- o administrativo o por actos autoritarios aisla-- dos), mediante la aplicación de disposiciones legales que --- creen, modifiquen, extingan o regulen situaciones jurídicas -- concretas para un sujeto o para un número determinado de per-- sonas, con exclusión de otras, bien sean aquéllas físicas o -- morales".⁵⁵

54. Las Garantías Individuales, ob. cit., p. 307.

55. Ignacio, Burgoa, ob. cit., p. 309.

Por los términos del artículo 13, parece que sólo prohíbe la aplicación de una ley privativa cuando alguien es juzgado y que no establece una prohibición general de que se expidan leyes privativas. Así lo entendió en un principio la Suprema Corte de Justicia. Pero posteriormente cambió su interpretación; fundándola en el artículo 12 que se refiere a la igualdad natural de los hombres y en el artículo 13, que se refiere a la igualdad de estos ante la ley, ambos constitucionales. "Citada por Flores Zavala, (tomo XXVI, pág. 802. Pronunciatario, tomo IX, pág. 204). en su texto de Finanzas Públicas Mexicanas".⁵⁶

Concebida en estos términos la garantía de igualdad, indudablemente entraña un límite de carácter general, de que se expidan leyes privativas, y de que las autoridades encargadas de aplicarlas las lleven a la práctica.

Esta garantía individual de igualdad dentro del campo tributario se manifiesta de la forma siguiente: en primer lugar el Poder Legislativo, no puede expedir leyes que carezcan de las características que debe reunir toda ley material. Por otra parte, las autoridades judiciales y administrativas no pueden aplicar las leyes que no reúnan las características multicitadas; así como realizar actos autoritarios aislados que carezcan de las mismas.

Así, verbi gratia: El legislador Fiscal no debe expedir leyes que graven a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.

56. Flores Zavala, Ernesto, ob. cit., pp. 156-157.

En síntesis, las autoridades fiscales no deben gravar --- con distinción, de manera individual, y en forma desigual, a una o varias personas determinadas que realicen el mismo gé--- nero de actividades y obtengan la misma categoría de ingresos que otros sujetos, que se encuentren en su misma situación.

La garantía de igualdad en el campo tributario en reali--- dad establece que las leyes fiscales deben de tratar igual--- mente a los iguales; pero en iguales circunstancias.

4.-GARANTIAS DE LIBERTAD

Si la tarea que aquí nos hemos propuesto desarrollar con--- siste en analizar y demostrar que existen libertades indivi--- duales, que se traducen en límites al poder tributario del -- Estado, y que esos límites se encuentran contenidos en los -- preceptos constitucionales a manera de garantías individua--- les, luego entonces, obligación es, empezar por definir cómo--- se concibe la libertad social u objetiva del gobernado a ma--- nera de garantía individual.

La Libertad como Garantía Individual se traduce: en una - relación jurídica entre la entidad política y sus autorida--- des, por un lado, y los gobernados, por el otro. De la cual - surge para los sujetos de la misma un derecho y una obliga--- ción correlativa. Un derecho para el gobernado como potestad- o facultad de reclamar al Estado y a sus autoridades el res--- peto, la observancia del poder libertario individual, consis--- tente en realizar trascendentalmente los fines que él mismo - se forja por conducto de los medios idóneos que su arbitrio - le sugiere. Una obligación para la entidad política y sus ór--- ganos autoritarios, consistente en acatar, pasiva o activa--- mente, ese respeto.

Partiendo de esta base descriptiva, nuestra tarea siguien-
te consistirá en efectuar un análisis siquiera sea somero,
de algunos de los preceptos constitucionales que consignan
estas garantías de libertad, y en especial, de aquellas que
implican un límite a la actividad tributaria del Estado.

"Art. 5o.-A ninguna persona podrá impedirse que se dedi-
que a la profesión, industria, comercio o trabajo que le aco-
mode, siendo lícito...."

La parte inicial del precepto transcrito con anterioridad
consagra la garantía de libertad de trabajo, pues todo habi-
tante de la República puede dedicarse a la actividad que me-
jor le plazca si ella es lícita.

Por ende, las autoridades estatales encargadas de ejercer
el poder público, no pueden prohibir a nadie que satisfaga
sus necesidades y realice sus fines vitales, mediante el jue-
go de los medios idóneos que a éste le acomoden; es decir,
que se dedique a la profesión, industria, comercio, etc., que
mejor llene sus anhelos. Con la condición de que tal activi-
dad que se proponga ejercitar sea lícita. Pero, puede suceder
que esta actividad sea atacada, aun cuando reúna este último
requisito de licitud.

Por ejemplo, el Código Fiscal de la Federación, que en-
trara en vigor el lo. de enero de 1983, contiene un precepto,
del cual se ha dicho, inclusive antes de esta reforma, que
viola la garantía de libertad de trabajo. El dispositivo del-
que se hace referencia se encuentra en el numeral 52, del Cód-
igo aludido, en los términos siguientes:

"Art. 52.-Los hechos afirmados en los dictámenes formula-
dos por contadores públicos sobre los estados financieros de-

los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I.-Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

... .."

Se dice, que los requisitos exigidos en cuanto a que esté registrado el contador ante las autoridades fiscales y de educación, y de que tenga título, parece estar dentro de lo legalmente exigible; pero éste último está restringiendo el ejercicio de una profesión, por parte de quien está autorizado por el precepto 5o. constitucional para ejercer la profesión que le acomode, siendo lícita.

Por otra parte, por lo que hace al requisito de que el contador debe ser miembro de un colegio de contadores, se observa: si la Ley Reglamentaria del artículo 5o. constitucional, Relativa al Ejercicio de las Profesiones en el Distrito Federal, no establece como obligación la colegiatura, sino potestativa, tenemos que concluir que este requisito de pertenecer a un colegio de contadores viene a coartar el ejercicio de una profesión lícita y a limitar lo que una ley reglamentaria de garantías constitucionales establece; por lo que viola la garantía prevista en la parte inicial del artículo 5o. constitucional.

Es evidente que si un precepto perteneciente a un ordenamiento expedido por el poder reglamentario coarta el derecho de una persona para que ejercite la profesión lícita que a éste le acomode, contraviniendo la garantía consagrada por el artículo 5o. constitucional; tal precepto contraventor es susceptible de ser impugnado de inconstitucional mediante el juicio de amparo, el cual ha sido instituido para salvaguardar el acatamiento del aludido precepto.

Por tal virtud, trasladando al campo tributario el mandato contenido en el numeral 5o. de nuestra Ley Fundamental, el cual se revela como un límite a las autoridades tributarias, para que éstas en ejercicio de las funciones que les son propias no impidan a ninguna persona el ejercicio de una actividad lícita; en términos generales, se concluye:

Que esta garantía de libertad de trabajo, implica un límite tanto al Poder Legislativo, como a las autoridades administrativas tributarias.

Al primero, para que no establezca leyes que impidan que alguien realice su trabajo o profesión; imponiéndole un gravamen excesivo u oneroso que no permita ser pagado con el desempeño del trabajo o profesión, o bien decretando leyes que exijan tantos requisitos que hagan muy molesto o imposible el ejercicio de una actividad; así como el cumplimiento de una obligación.

A las segundas, para que no exijan en el ejercicio de sus funciones administrativas, un cúmulo de requisitos, muchas veces complicados y difíciles, que hagan imposible el desempeño de una actividad, inclusive el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Verbi gratia: el requisito de ser miembro de un colegio - de contadores, exigido por el artículo 52, fracción I del Código Fiscal de la Federación, a los auxiliares o asesores de los contribuyentes que deben cumplir con sus obligaciones --- fiscales.

Otra garantía específica de libertad que será materia de nuestro estudio, es la que conocemos con el nombre de derecho de petición, y que está consagrada en el artículo 80. de --- nuestra Ley Fundamental en los siguientes términos:

"Art. 8.-Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se --- formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los --- ciudadanos de la República.

A toda petición debiera recaer un acuerdo escrito de la -- autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario."

En primer término, hay que partir de la idea, de que el - derecho de pedir, no es otra cosa, sino la potestad que tiene el individuo de acudir a las autoridades del Estado con el --- fin de que éstas intervengan para hacer cumplir la ley en su beneficio o para constreñir a su coobligado a cumplir con los compromisos contraídos válidamente.

Esta potestad jurídica de petición, cuyo titular es el -- gobernado -persona física o moral-, se deriva como derecho --- subjetivo público individual de la garantía respectiva consagrada en el referido dispositivo 80. constitucional.

En atención a este derecho, el gobernado tiene la facul--

tad de ocurrir a cualquier autoridad, formulando una solicitud o instancia escritas de cualquier índole, la cual adopta, específicamente, el carácter de simple petición administrativa, acción, recurso, etc. La entidad estatal y sus autoridades (funcionarios y empleados), a virtud de la relación jurídica consignada en el numeral 8o. constitucional, tienen como obligación, ya no un deber de carácter negativo o abstención como en las anteriores garantías individuales, sino la ejecución o cumplimiento positivos de un hacer, consistente en dictar un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve. Indudablemente que en un régimen de derecho, como lo es el nuestro, toda resolución que emita cualquier autoridad debe estar pronunciada conforme a la ley y, principalmente, de acuerdo con la Constitución.

Acorde con lo expuesto, la autoridad cumple con la obligación que le impone el mencionado precepto constitucional, al dictar un acuerdo expresado por escrito, respecto de la solicitud que se le haya dirigido, independientemente del sentido en que esté concebida.

El Lic. Ignacio Burgoa, atento a lo ordenado por este precepto, nos comenta: "Pero no solamente debe pronunciarse un acuerdo escrito que deba recaer toda solicitud de la propia naturaleza, sino que el órgano del Estado a que se dirige, tiene la obligación de hacer del conocimiento del solicitante dicho acuerdo".⁵⁹

Siguiendo al mismo autor, éste nos dice que: "La idea breve término que emplea el artículo 8o. de la Constitución no ha sido delimitado cronológicamente. Sin embargo, la Corte ha estimado, en su jurisprudencia, que dicha disposición se -

59. Las Garantías Individuales, ob. cit., p. 403.

infringe si transcurren cuatro meses desde que la autoridad - haya recibido la petición escrita del gobernado sin que hu--- biese contestado. Ahora bien, ese lapso no debe entenderse -- como invariable, es decir, aplicable en todo caso, pues la -- misma Suprema Corte ha considerado que el breve término a que el mencionado precepto constitucional alude, debe ser aquel - en que racionalmente pueda conocerse una petición y acordar-- se". 60

Vistos a groso modo los aspectos más relevantes que con-- forman esta garantía de libertad, conocida como derecho de -- petición, es ahora el momento de enfocarla al campo materia - de nuestro estudio: a la materia tributaria.

Para tal fin, y con motivo de la reciente entrada en vi-- gencia del nuevo Código Fiscal de la Federación, que abrogara el de 67, hemos decidido efectuar un análisis del mismo, para cerciorarnos cómo se ha reglamentado el derecho de petición - materia de nuestro estudio. Lo que por otra parte, nos servi-- rá para consolidar y alcanzar nuestro objetivo: analizar y -- demostrar que existen límites al poder tributario.

Por lo antes dicho, tenemos que el nuevo Código Fiscal de la Federación ha reglamentado el derecho de petición, en ma-- teria de consultas, ajustándolo en los siguientes términos:

"Art. 34.-Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y con--- cretas les hagan los interesados individualmente;"

De la lectura literal de este precepto se colige que li-- mita y aún contraviene la garantía contenida en el numeral --

60. Ignacio, Burgoa, ob. cit., p. 402.

8o. constitucional, toda vez que permite a la autoridad no -- dar respuesta a una consulta general, sobre la interpretación de un precepto fiscal que interese conocer por cualquier mo-- tivo un contribuyente. Se dice que limita el derecho de peti-- ción, si se tiene presente que de acuerdo con el artículo 89, fracción I constitucional, el ejecutivo debe proveer en la -- esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, -- porque a veces es indispensable conocer la interpretación ge-- neral de una disposición fiscal, para efectos de que un par-- ticular pueda decidir si le es conveniente colocarse o no en-- el supuesto de la norma jurídica tributaria.

Consecuentemente, tomando como base la obligación que las autoridades estatales tienen, en virtud de la relación jurí-- dica derivada de la Garantía de Libertad consagrada en el ar-- tículo 8o. constitucional, de respetar el derecho de peti-- ción; trasladada ésta a la órbita legislativa tributaria, im-- plica un límite al Poder Legislativo, toda vez que éste, no -- debe violar el derecho de petición reglamentándolo indevida-- mente en la ley, de manera que ésta contradiga o límite el -- mandato constitucional.

"Art. 9o.-No se podrá coartar el derecho de asociarse o -- reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito;"

La parte transcrita de este dispositivo constitucional -- consagra a título de garantía individual, un derecho conocido con el nombre de libertad de reunión y asociación.

Como ya se ha hecho costumbre en el transcurso del desa-- rrollo de nuestro estudio, empezaremos por delimitar los ele-- mentos que integran la garantía que nos ocupa.

Consecuentemente, entendemos por derecho de asociación: -

toda potestad que tienen los individuos de unirse para constituir una entidad moral, con sustantividad propia y distinta de la de sus socios, y que tiende a la consecución de determinados objetivos, cuya realización es constante y permanente. La libertad de asociación, al ejercitarse, enjendra las siguientes consecuencias: a) creación de una entidad con personalidad y sustantividad jurídicas propias y distintas de las que corresponden a cada uno de sus miembros individuales, y b) persecución de fines u objetivos permanentes y constantes.

Por el contrario, el derecho de reunión se revela bajo una forma diversa. Cuando varias personas se reúnen, este acto no importa la producción de una entidad moral en los términos apuntados; simplemente se trata de una pluralidad de sujetos desde un mero punto de vista aritmético, la cual, por lo demás, tiene lugar a virtud de la realización de un fin concreto y determinado, verificado el cual, aquélla deja de existir. Las consecuencias que se derivan del derecho de reunión a diferencia del de asociación, es que éste, al actualizarse, no crea una entidad propia con sustantividad y personalidad diversa e independiente de la de cada uno de sus miembros componentes; además, una reunión, contrariamente a lo que sucede con una asociación, es transitoria, esto es, su existencia y subsistencia están condicionadas a la realización del fin concreto y determinado que la motivó, por lo que, logrado éste, tal acto deja de tener lugar.

Ahora bien, dichas libertades específicas no están consignadas en términos absolutos a título de derechos públicos individuales. En efecto, para que la facultad de asociación y reunión sea tal, es menester, en primer lugar, que su ejercicio se lleve a cabo pacíficamente, esto es, exento de violencia. El adverbio pacíficamente empleado en este precepto se

contrae, o bien a la manera de ejercitar dichas libertades, o bien al aspecto externo de realización de sus objetivos, los cuales, a pesar de ser lícitos, si se verifican con violencia no se tutelan por la Ley Fundamental.

Por otra parte, para que la libertad de reunión o asociación sea contenido de la garantía individual prevista en dicho precepto, es menester que su actuación persiga un objeto lícito, constituido por aquellos actos que no pugnen contra las buenas costumbres o contra normas de orden público.

En cuanto a la relación jurídica que implica la garantía específica de libertad contenida en el artículo 90. constitucional, tenemos que de esta se deriva para el sujeto activo de la misma un derecho subjetivo público individual, consistente en la potestad o facultad que tiene el individuo de reunirse con sus semejantes con cualquier objeto lícito y de manera pacífica (libertad de reunión), así como de constituir con ellos toda clase de asociaciones (lato sensu) que persigan un fin lícito y cuya realización no implique violencia de ninguna especie. Igualmente de esta relación jurídica, se deriva para el Estado y sus autoridades la obligación correlativa, que estriba en no coartar las libertades de reunión y asociación consagradas en la Constitución Federal bajo las condiciones expresadas.

En consecuencia, el ejercicio del derecho público subjetivo correspondiente, no debe estar condicionado a ningún requisito cuya satisfacción quede al arbitrio o criterio de la autoridad.

Evidentemente, de las dos libertades delimitadas, la que interesa a nuestro estudio, por su trascendencia dentro del campo tributario, es el derecho público subjetivo de asociación.

ción; ya que al amparo de esta garantía los gobernados se constituyen en cualquiera de los tipos de sociedades o asociaciones permitidas por nuestra legislación federal, para realizar una actividad, que seguramente, tendrá que ser gravada fiscalmente.

Así, dentro del ámbito tributario, a nuestro juicio, la garantía individual de libertad conocida como derecho de asociación; implica un límite a las autoridades tributarias, en los siguientes supuestos:

a) Las autoridades tributarias no pueden modificar a su arbitrio requisitos para la formación u operación legal de sociedades, porque ello podría obstaculizar la creación o formación de una sociedad, lo que implicaría que las resoluciones fiscales contravinieran las disposiciones de derecho común.

b) Por lo que respecta al legislador fiscal, al expedir las leyes fiscales no puede modificar los requisitos para la constitución o funcionamiento legal de sociedades, sin modificar previa o simultáneamente las disposiciones de derecho común que regulan los requisitos jurídicos para constituir u operar las sociedades.

5.- GARANTIAS DE SEGURIDAD

Como sabemos, dentro de una colectividad, el Estado al desplegar su actividad de imperio, al asumir su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera jurídica que se atribuye a cada sujeto como gobernado, bien sea en su aspecto de persona física o de entidad moral.- De aquí que todo acto autoritario, emanado por esencia del

Estado y desempeñado por los diferentes órganos autoritarios-estatales creados por el orden de derecho, tenga como finalidad inherente, iníbita, imponerse a alguien de diversas maneras y por distintas causas; es decir, todo acto de autoridad debe afectar a alguna persona moral o física en sus múltiples derechos: vida, propiedad, libertad, etc.

En un régimen jurídico, esto es, dentro de un sistema en que impere el derecho, la afectación de diferente índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista de derecho.

Este conjunto de modalidades jurídicas a que debe de sujetarse todo acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica.

"Estas implican en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos, o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el sumum de sus derechos-subjetivos".⁶¹ Por ende, todo acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previas, no será válido a la luz del Derecho.

61. Burgoa, Ignacio, ob. cit., p. 516.

La seguridad jurídica en general, al conceptuarse como el contenido de varias garantías individuales consagradas por la Ley Fundamental, se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos. "Esta obligación estatal y autoritaria es de índole activa en la generalidad de los casos tratándose de las diferentes garantías de seguridad jurídica, o sea, que el Estado y sus autoridades deben desempeñar, para cumplir dicha obligación, actos positivos, consistentes en realizar todos aquellos hechos que impliquen el cumplimiento de todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas para que la afectación que generen sea jurídicamente válida.

A diferencia de la obligación estatal y autoritaria que se deriva de la relación jurídica que implican las demás garantías individuales, y que ostentan una naturaleza negativa en la generalidad de los casos, la que dimana de las garantías de seguridad jurídica es eminentemente positiva en términos generales, ya que se traduce, no en un mero respeto o en una abstención de vulnerar, sino en el cumplimiento efectivo, de todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, etc., cuya observancia sea jurídicamente necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera del gobernado, que esté destinado a realizar".⁶²

"Art. 5o.-Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

... .."

62. Burgoa, Ignacio, ob. cit., pp. 516-517.

La parte final del primer párrafo del artículo 5o. cons--titucional, consagra una garantía de seguridad jurídica, al --establecer que a ninguna persona puede despojarsele del fruto de su trabajo, si no es a través de una orden judicial.

El Lic. Ignacio Burgoa, ha denominado con el título de --Seguridades Constitucionales relativas a la Libertad de Tra--bajo, al estudio de todas aquellas prevenciones que establece la Ley Fundamental para tutelar, bien al trabajo en sí mismo--considerado, esto es, como prestación o desarrollo de ener--gías humanas con determinada finalidad, o bien el producto de éstas, que generalmente se traduce en un salario o sueldo.

El mismo Lic. Burgoa continúa diciendonos: "En primer lu--gar -esta disposición- establece, como garantía para el pro--ducto del trabajo, la declaración general de que aquél no --- puede ser objeto de privación, de acuerdo con lo cual ninguna autoridad estatal debe despojar a un individuo de la retribu--ción que le corresponde como contraprestación a sus servi----cios".⁶³

La propia disposición constitucional consagra sólo una --excepción, consistente en que el único acto privativo del --- producto del trabajo de un individuo sea precisamente una re--solución judicial.

Para efectos de esta garantía, se entiende por producto --del trabajo: el salario que como contraprestación derivada de la relación jurídica laboral, debe pagar el que recibe los --servicios personales, esto es, el patrón.

Planteada de esta manera la garantía de seguridad jurídi-

63. Las Garantías Individuales, ob. cit., p. 357.

ca consagrada en el artículo 5o. constitucional, y enfocándola al plano tributario, se nos ocurre formular la interrogante siguiente: ¿Las autoridades tributarias podrán privar del producto de su trabajo a una persona, cuando no cubra dentro de los plazos señalados por la ley los créditos a favor de éstas?

Como se desprende de la anterior interrogante, la privación se dirige a los créditos fiscales no cubiertos dentro de los plazos legales; ya que por lo que se refiere a los gravámenes sobre los salarios, que de cierta forma implican una privación al producto del trabajo, se encuentran regulados de la manera siguiente:

En términos del artículo 31 constitucional, fracción IV, "es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Por lo que se refiere a los salarios la Constitución en el artículo 123, en su apartado A, fracción VIII, establece que: "el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento"; y el mismo precepto en su apartado B, fracción VI, estatuye que a los trabajadores del Estado, "sólo podrán hacerse retenciones, descuentos, deducciones o embargos al salario, en los casos previstos en las leyes."

Con vista en los preceptos antes transcritos se colige: de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, existe la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; y por lo que respecta al artículo 123, en la forma expuesta; que quien percibe el salario mínimo no puede ser privado del mismo o parte del

mismo por carecer de capacidad contributiva, y que quien obtiene un ingreso en exceso del salario mínimo está obligado a contribuir al gasto público, si así lo dispone una ley formalmente expedida. Lo que viene a constituir en términos del artículo 123, apartado A, fracción VIII y apartado B, fracción VI, las excepciones a la regla establecida en el artículo 31, fracción IV, y consecuentemente, un límite a las autoridades tributarias, al estar impedidas para gravar de manera alguna, a quien perciba el salario mínimo, no así, a quien obtenga un salario superior a éste; con la salvedad de que así lo disponga una ley formalmente válida.

No obstante, el anterior límite a las facultades tributarias del Estado y, por ende, a sus autoridades, no sólo no podrán gravar el salario mínimo, sino que, también, de acuerdo con lo prescrito en la parte final del primer párrafo del artículo 5o. constitucional, tampoco podrán embargar el salario de una persona, independientemente de que sea o no el mínimo, para efectos de hacer efectivo un crédito fiscal.

Ahondando en lo anterior: si el límite en los términos últimamente expuestos se refiere o trasciende a cualquier tipo de salario, y si sólo la autoridad judicial puede privar de éste a una persona en los casos establecidos por la ley, verbigracia: cuando se trata de una resolución judicial que tenga por objeto hacer efectivo un crédito alimentario (artículo 544, fracción XIII, del C.P.C. para el D. F.); evidentemente las autoridades financieras en su carácter de autoridades administrativas, están limitadas para privar del producto de su trabajo a una persona, con objeto de hacer efectivo un crédito fiscal.

El artículo 14 Constitucional es un precepto complejo, es decir, en él se implican cuatro fundamentales garantías indi-

viduales que son: la de la irretroactividad legal (párrafo -- primero), la de audiencia (párrafo segundo), la de legalidad en materia judicial civil (lato sensu) y judicial administrativa (párrafo cuarto) y la de legalidad en materia judicial penal (párrafo tercero).

El presente apartado se contrae al estudio particular de la garantía de audiencia, por considerarse una de las más importantes, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del poder público que tiendan a privarlo de sus más preciados intereses.

Esta garantía de seguridad jurídica, conocida con el nombre de garantía de audiencia, se encuentra consignada en el -- segundo párrafo del dispositivo 14 constitucional que ordena:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio-- seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el -- que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento-- y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

Como se advierte de la transcripción literal de este numeral, la garantía de audiencia está contenida en una fórmula compleja e integrada por las siguientes garantías específicas de seguridad jurídica, a saber: A) La de que contra la persona a quien se pretenda privar de alguno de sus bienes jurídicos tutelados por dicha disposición constitucional, se siga -- un juicio; el cual es indicativo de función jurisdiccional, -- desarrollada mediante una serie de actos articulados entre -- sí, convergentes todos ellos a la decisión del conflicto o -- controversia jurídicos. En conclusión, conforme a la expresada garantía específica, para que la privación de cualquier -- bien tutelado por el artículo 14 de la Constitución sea jurí-

dicamente válido, es menester que dicho acto esté precidido de la función jurisdiccional, ejercida a través de un procedimiento, en el que el afectado tenga plena injerencia a efecto de producir su defensa. B) Que tal juicio se sustancie ante tribunales previamente establecidos. A través de esta segunda garantía específica de seguridad jurídica que concurre en la integración de la de audiencia, el juicio cuya connotación hemos delineado anteriormente, debe seguirse ante tribunales previamente establecidos. Esta exigencia corrobora la garantía implicada en el artículo 13 constitucional, en el sentido de que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales (o por comisión) entendiéndose por tales los que no tienen una competencia genérica, sino casuística, o sea, que su actuación se contraiga a conocer de un determinado negocio para el que se hubieren creado exprofesamente, por tanto, el adverbio "previamente", empleado en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, no debe conceptuarse como significativo de mera antelación cronológica, sino como denotativo de la preexistencia de los tribunales al caso que pudiese provocar la privación, dotados de capacidad genérica para dirimir conflictos en número indeterminado.

Ahora bien, la idea de tribunales no debe entenderse en su acepción meramente formal, o sea, considerarse únicamente como tales a los órganos del Estado que estén constitucionalmente o legalmente adscritos al poder judicial federal o local, sino que dentro de dicho concepto se comprende a cualquiera de las autoridades ante las que debe seguirse el juicio de que habla el referido párrafo.

C) Que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento; por lo que se refiere a éstas, debemos decir que cuando un ordenamiento adjetivo, cualesquiera que éste sea, consigne dos oportunidades, la de defensa y la pro-

batoria, puede decirse que las erige en formalidades procesales, las cuales asumen el carácter de esenciales; y

D) Que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes-existentes con anterioridad al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio; éste estriba en que el fallo o resolución culminatorio del juicio o procedimiento, en que se desarrolle la función jurisdiccional deba pronunciarse conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, es decir, al que constituya la causa eficiente de la privación. Es evidente que aquélla es susceptible de contravenirse al violarse una sola de éstas.

Así, expuestas de una manera generalísima las garantías de seguridad jurídica integrantes de la de audiencia; consideramos hacer un alto y pasar a efectuar un análisis, siquiera sea en términos breves, de cómo se observa dentro del plano concreto de la legislación fiscal, la garantía de la que se ha hecho alusión.

En esta ocasión decidimos corroborar el objetivo primario de nuestra tesis, enfocando el análisis de la garantía expuesta al campo del importantísimo Procedimiento Administrativo de Ejecución, el cual ha sido objeto de múltiples polémicas así como origen de diversas tesis jurídico-doctrinales por lo que se refiere a su constitucionalidad.

Pues bien, dentro de esa variedad de tesis jurídico-doctrinales, vale la pena revivir aquí, por resultar ilustrativa en nuestro análisis, y además, por su precisión y adecuado planteamiento, la opinión del Lic. Gregorio Sánchez León; el cual al ocuparse del tema de la inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución -en uno de sus múltiples aspectos-, trata el mismo en torno a la observancia de -

la garantía específica de audiencia.

El maestro enfoca su estudio de la manera siguiente: "por la existencia legal del procedimiento administrativo de ejecución en el Código Fiscal Federal, se cumple u observa la garantía específica de seguridad jurídica del juicio previo, cuando el Estado a través de dicho procedimiento procede al cobro de prestaciones fiscales provenientes de obligaciones públicas individuales y por lo mismo llega a privar a los particulares de los bienes jurídicos tutelados por la garantía de audiencia; en virtud de que como ya habíamos dicho, la doctrina, la jurisprudencia y la legislación, están acordes en considerar equivalentes los conceptos de juicio y procedimiento y por lo cual cuando el procedimiento administrativo se ventila ante las autoridades fiscales se cumple la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional".⁶⁴

Sin embargo el propio maestro opina que; no obstante que por la existencia legal del procedimiento administrativo de ejecución se cumple con la garantía individual del juicio previo al acto de privación; debe decirse que dentro del procedimiento administrativo de ejecución no se observa la garantía de audiencia, y para constatar esto, nos remite al Código Fiscal para que efectuemos un análisis de los artículos 145 al 196 encargados de reglamentar el aludido procedimiento; y en efecto, al realizar tal mandato, se puede observar que en el multicitado procedimiento en ningún momento se le otorga al particular el derecho de ser oído en defensa: como sería el darle oportunidad de presentar sus excepciones y defensas, presentar o aportar pruebas; por otra parte también se le niega el derecho de alegar en su favor, así como tampo-

64. Derecho Fiscal, ob. cit., p. 66.

co se prevé una resolución que ponga fin al procedimiento, en la cual se decida sobre las cuestiones debatidas, "puesto que como sabemos perfectamente no existe debate, queriendo el legislador salvar su omisión estableciendo recursos administrativos en el Título V, Capítulo I del Código Fiscal, contra toda técnica jurídica, para impugnar el procedimiento administrativo de ejecución cuya secuela procedimental es inconstitucional, por hacer a un lado los más elementales principios de justicia ya que además de que el Estado es juez y parte, se le niega al particular todo derecho de defensa".⁶⁵

Con base en lo estatuido en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, y de acuerdo a la opinión apuntada, del Lic. Gregorio Sánchez León, concluimos:

La garantía de audiencia consagrada en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, constituye un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales (las que en todo caso deben de ajustar sus actos a las leyes aplicables, y cuando éstas determinen en términos específicos la posibilidad de que el particular intervenga a efecto de hacer la defensa de sus derechos, concederle la oportunidad para hacer esa defensa), sino también frente al legislador fiscal, de tal manera que éste queda obligado, para cumplir el expreso mandamiento constitucional; a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse, en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos; ya que la garantía de audiencia también rige para todas las autoridades, y éstas, no pueden dejar de acatarla al ejercitar sus facultades y actividades que les son propias. A nuestro juicio, ésta fue la intención del-

65. Sánchez León, Gregorio, ob. cit., pp. 66-67.

Constituyente, el cual expresamente limitó, por medio de esta garantía el poder del Estado en cualquiera de sus formas.

"Art. 16.--Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

Este párrafo inicial del artículo 16 constitucional, consagra una de las garantías de seguridad jurídica que imparten mayor protección a cualquier gobernado; cual es la de legalidad, ya que dada su extensión y efectividad jurídica, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca.

Esta apretada síntesis ofrece una primera idea del contenido del artículo 16 constitucional, y también nos da pie para comprender su importancia y magnitud, lo que a nuestro modo de ver, si no nos justifica, sí nos exime, de efectuar un estudio sistemático y detallado de todos y cada uno de sus conceptos, así como de las subgarantías que lo conforman, lo que por otra parte escapa del objeto de este trabajo.

Entendidas así las cosas, tenemos que para poder determinar el alcance de la anunciada garantía de legalidad y, consecuentemente, su posterior enfoque al ámbito tributario, es necesario estudiar su contenido; es por esto, que de aquí en adelante nuestra tarea consistirá en señalar, primeramente, los supuestos de su operatividad; para continuar con el desglose de las subgarantías que la conforman, y terminar, enfo-

cándola en su carácter de límite constitucional, al plano concreto tributario.

El primer supuesto que encontramos es el referente a la titularidad de las garantías consagradas en esta primera parte del precepto 16 constitucional. El término nadie, que es el que demarca desde el punto de vista subjetivo la extensión de tales garantías individuales, es equivalente a ninguna persona, ningún gobernado. Por ende, a contrario sensu, el titular de las mismas es todo gobernado, es decir, todo sujeto cuya esfera jurídica sea susceptible de ser objeto de algún acto de autoridad, abstracción hecha de sus atributos personales, tales como la nacionalidad, la religión, la situación económica, etc.

El segundo supuesto se refiere a el acto de autoridad condicionado por tales garantías; dicho acto de autoridad que debe supeditarse a las mismas consiste en una simple molestia, o sea, en una mera perturbación o afectación a cualquiera de los bienes jurídicos mencionados en dicho precepto.

Como último supuesto tenemos a los bienes jurídicos preservados por dichas garantías, que en relación con el acto de molestia, en cualquiera de sus implicaciones apuntadas, puede afectar a alguno o algunos de los siguientes bienes jurídicos comprendidos dentro de la esfera subjetiva del gobernado: a su misma persona, a su familia, a su domicilio, a sus posesiones o a sus papeles.

Ahora bien, el precepto 16 constitucional en su parte primera, esta conformado de las subgarantías siguientes:

La primera de las garantías de seguridad jurídica que condicionan el acto de molestia consiste en que éste debe di-

manar de autoridad competente.

Comentando el Lic. Gregorio Sánchez León, la competencia-consagrada en el numeral 16 constitucional, en su carácter de garantía individual, dice que ésta consiste: "en el conjunto de atribuciones o facultades con que la Constitución, las leyes y reglamentos invisten o confieren a una autoridad o funcionario a fin de ejercer su cargo o función pública para los que fueron designados o elegidos".⁶⁶

Otra de las garantías de seguridad jurídica que se contiene en el multicitado dispositivo 16 constitucional equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento u orden escritos. Consiguientemente, cualquier mandamiento u orden verbales que originen el acto perturbador o que en sí mismos contengan la molestia en los bienes jurídicos a que se refiere dicho precepto constitucional, son violatorios del mismo.

Finalmente, tenemos a la subgarantía jurídica de legalidad, la cual implica a las garantías de competencia y mandamiento escrito. Así pues, tenemos que la garantía de legalidad implicada en la primera parte del artículo 16 constitucional, se contiene en la expresión fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

El maestro Ignacio Burgoa, enfoca correctamente esta expresión en los siguientes términos: "¿Qué se entiende por causa legal del procedimiento? Desde luego éste, o sea, el acto o la serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, realizados por la autoridad competente, deben no sólo tener una causa, o elemento determinante, sino que éste sea le-

66. Derecho Fiscal, ob. cit., p. 313.

gal, es decir, fundado y motivado en una ley...".⁶⁷

El propio Maestro Burgoa, nos da los siguientes conceptos de fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento; por lo que respecta a la fundamentación nos dice que ésta "consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 constitucional, deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice.

En cuanto al concepto de motivación expresa; la motivación de la causa legal del procedimiento implica que, existiendo una norma jurídica, el caso o situación concretos respecto de los que se pretende cometer el acto autoritario de molestia, sean aquellos a que alude la disposición legal fundatoria, esto es, el concepto de motivación empleado en el artículo 16 constitucional indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley".⁶⁸

En resumen, debemos entender por fundamentación la cita del precepto que le sirva de apoyo al acto autoritario; y por motivación la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto concreto de que se trata encuadra en la hipótesis prevista en dicho precepto.

Así, con apoyo en los conceptos antes expuestos, pasamos a efectuar nuestro acostumbrado y obligado análisis; consistente en observar como son acatadas en la realidad práctica las garantías individuales en su carácter de límites constitucionales al Poder Tributario en sus diferentes aspectos.

67. Las Garantías Individuales, ob. cit., p. 612.

68. Burgoa, Ignacio, ob. cit., pp. 612-615.

El Lic. Gregorio Sánchez León, ocupandose del estudio de la garantía de legalidad nos dice: "No obstante que de acuerdo con el artículo 65 del Código Fiscal las autoridades fiscales gozan del privilegio de presunción de legalidad de sus resoluciones, deben fundamentar las mismas, porque si no lo hacen, los particulares las pueden impugnar, acudiendo directamente al juicio de amparo...".⁶⁹

De acuerdo a lo dicho por el Maestro antes citado, las autoridades fiscales deben de fundamentar y de motivar sus resoluciones y actos, por que si no lo hacen, violarán en perjuicio de los particulares la garantía de legalidad.

Es importante hacer notar, que los requisitos de motivación y fundamentación, junto con el de competencia han sido recogidos por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 238, en los siguientes términos: "Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

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

... .."

Acorde con lo anteriormente expuesto, las autoridades tributarias cumplen con la garantía individual de legalidad observando los requisitos constitucionales que la mencionada garantía les exige, es decir, que los actos de las autoridades fiscales que engendren o vayan a engendrar las molestias de que habla el artículo 16 constitucional, deben basarse en una disposición general (Ley) que prevea la situación concre-

69. Derecho Fiscal, ob. cit., p. 314.

ta para la cual es procedente realizar el acto de autoridad - (fundamentación); la que además deberá adecuarse al caso específico en el que dicho acto va a operar o surtir sus efectos (motivación); suponiendo que tampoco se contravengan las demás garantías que dicho precepto consigna.

En conclusión, a nuestro juicio, la garantía individual de legalidad implica un límite a las autoridades tributarias, puesto que éstas, no pueden manifestar sus actuaciones, desarrollar sus actividades (dictar una resolución, ordenar un acto, tramitar un procedimiento, etc.), sin que observen o cumplan los requisitos constitucionales que esta garantía les exige, por ende, la inobservancia de cualquiera de los mencionados requisitos, exigidos por la garantía de legalidad, violará en perjuicio del gobernado ésta última.

"Art. 17.-Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil..."

Esta parte del artículo 17 constitucional, consagra una garantía de seguridad jurídica, que no viene a ser sino la corroboración o confirmación del principio jurídico "nullum delictum, nulla poena sine lege". De acuerdo con él, solamente un hecho reputado por la ley como delito puede ser considerado como tal y en consecuencia, ser susceptible de sancionarse penalmente.

Con base en este mandato constitucional, una deuda proveniente de un acto o relación jurídica civiles en si mismos, esto es, no estimados por la ley como delictuosos, no puede engendrar una sanción penal (prisión), ya que ésta se reserva a los delitos, es decir, a los hechos reputados legalmente como tales.

El Maestro Ignacio Burgoa, en su obra las Garantías Individuales, nos dice que: "de la garantía de seguridad de que - tratamos, el gobernado deriva directamente un derecho subje-- tivo público, consistente en la facultad de oponerse jurídi-- camente a cualquiera autoridad estatal que pretenda privarlo- de su libertad a virtud de una deuda civil contraída a favor- de otro sujeto. La obligación que se establece para el Estado y sus autoridades, emanado también de dicha garantía, estriba en la abstención que éstos contraen en el sentido de no pri-- var al titular del derecho subjetivo correlativo (gobernado)- de su libertad por una deuda que no provenga de un hecho ca-- lificado expresamente por la ley como delictivo".⁷⁰

Ahora bien, dentro del orden jurídico tributario, ¿puede- imponerse prisión por incumplimiento de obligaciones fisca--- les?

El Lic. Sánchez León, responde en forma positiva esta in- terrogante cuando anota en su Texto de Derecho Fiscal, lo si- guiente: "No puede aplicarse en materia fiscal la garantía -- contenida en el artículo 17 constitucional que dice "Nadie -- puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil. ...," porque clara e indubitadamente señala el precepto la - naturaleza de las deudas, por consecuencia, en el artículo 17 no quedan comprendidas las deudas fiscales, ello no quiere -- decir, que en materia fiscal no tenga plena válidez el prin-- cipio nulla poena, nullum delictum sine lege. -Pero si bien - es cierto, que en un primer momento parece ser que el Lic. -- Sánchez León, acepta que ésta garantía no opera en tratándose de deudas fiscales, líneas adelante aclara su razonamiento-:

Por otra parte, debemos decir que en materia fiscal debe-

70. Las Garantías Individuales, ob. cit., p. 641.

tener aplicación esa garantía, porque el simple adeudo fiscal no trae por consecuencia la prisión, sino solamente la conducta delictuosa en materia tributaria, en virtud de que las normas penales fiscales protegen el patrimonio del fisco y los bienes y valores a que el Derecho Fiscal se consagra y, consecuentemente, el adeudo en sí mismo, lo anterior lo corrobora lo dispuesto por el artículo 94 del Código Fiscal que dice: "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal".⁷¹

Con apoyo en los razonamientos jurídicos aportados por los Lics. Ignacio Burgoa y Sánchez León, podemos concluir que: la obligación emanada de la garantía de seguridad jurídica, contenida en el artículo 17 constitucional, estriba en un límite a las autoridades tributarias, consistente en no privar al titular del derecho subjetivo (gobernado) de su libertad por una deuda que no provenga de un hecho calificado expresamente por la ley como delito.

"Art. 21.-La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. . . ."

En esta parte inicial del precepto 21 constitucional encontramos la garantía de seguridad jurídica consistente: en que "la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial."

71. Derecho Fiscal, ob. cit., p. 325.

Para efectos de un mejor desarrollo de este apartado, debemos entender por autoridad judicial: aquella que lo es desde un punto de vista formal, es decir, constitucional o legal. En otros términos, un órgano del Estado tiene el carácter de judicial, cuando integra o forma parte, bien del Poder Judicial Federal, de acuerdo con la Norma Primaria y la Ley Orgánica respectiva, o bien del Poder Judicial de las diferentes entidades federativas, de conformidad con las distintas Leyes Orgánicas correspondientes.

Esta disposición constitucional, en su carácter de garantía individual de seguridad, asegura al individuo el derecho subjetivo en el sentido de que ninguna autoridad estatal, que no sea la judicial, puede imponerle pena alguna, esto es, ninguna sanción de las que, verbi gratia, conceptua como tal el artículo 24 del Código Penal.

Pues bien, dentro del campo concreto del Poder Tributario esta garantía de seguridad jurídica engendra para los órganos tributarios formalmente administrativos o legislativos un límite constitucional, en aras del gobernado, consistente en no imponerle ninguna sanción que tenga el carácter de pena en los términos de los diversos ordenamientos penales sustantivos.

No obstante lo anterior, el precepto 21 constitucional en su cláusula tercera del propio primer párrafo, establece una importante excepción constitucional a la regla que se comenta (a la regla o garantía contenida en la parte inicial del mismo precepto 21 constitucional) al exponer: "Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas;..."

Sin embargo se dice que: al referirse el artículo 21 de la Constitución a que a la autoridad administrativa le compete sancionar la violación de los reglamentos gubernativos y de policía, olvidó el Constituyente hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos de carácter tributario. Por lo tanto, no siendo los ordenamientos tributarios reglamentos gubernativos y de policía, la autoridad hacendaria carece de competencia para imponer multas a los infractores de las leyes u ordenamientos tributarios.

No obstante, no ser este el lugar para tratar tan amplia y compleja cuestión, nos contraeremos a transcribir alguno de los argumentos más aceptables, de los que se han emitido en pro de la constitucionalidad de la potestad de la autoridad administrativa para sancionar infracciones.

Así, el Lic. Felipe Tena Ramírez, citado por la Doctora Margarita Lomelí Cerezo, nos dice: "En otro orden de ideas, debe tenerse presente que el artículo 21 de la Constitución Política vigente debe interpretarse en concordancia con los demás preceptos de la misma Ley Fundamental, entre los que se encuentra la fracción I del artículo 89, que confiere al presidente de la República la facultad de "promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia." Este precepto otorga al Poder Ejecutivo, entre otras, la facultad de ejecución de las leyes que consiste "en la realización de los actos necesarios para hacer efectiva en casos concretos, la ley del Congreso. Esos actos comienzan inmediatamente después de la promulgación, se desarrollan a través de la tramitación encomendada a las oficinas del ejecutivo y culminan en la ejecución material del remiso a cumplir la Ley... La Maestra Lomelí Cerezo, por su parte agrega que: Es decir, dentro de -

la facultad que para ejecutar las leyes concede a la autoridad administrativa el artículo 89, fracción I, de la vigente Constitución, está la de emplear los medios coactivos necesarios a tal fin. Y recordemos que entre éstos, se encuentra la aplicación de sanciones que obran indirectamente para asegurar la ejecución o cumplimiento de las obligaciones consignadas en las leyes.

Por tanto, si el poder administrativo está facultado por el citado precepto constitucional para ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, y si en ellas se establecen sanciones que la propia autoridad gubernativa debe aplicar cuando se cometan violaciones que no constituyan delitos, resulta incongruente interpretar el artículo 21 constitucional en el sentido de que sólo autoriza a la Administración para castigar las infracciones de los reglamentos de policía y buen gobierno, entendiéndolo por éstos los de carácter municipal".⁷²

Sobre esta misma cuestión cabe apuntar las observaciones siguientes: a) La mayoría de los tratadistas y juristas están concientes que el problema se debe a un defecto de técnica legislativa en el empleo del término "reglamentos gubernativos" en lugar de "leyes o disposiciones administrativas o gubernativas", que hubieran sido los correctos y congruentes con nuestra tradición jurídica. Por lo que, en lugar de atacar su constitucionalidad, se han dedicado a buscar su fundamento, mejor dicho, a apoyarlo.

b) La cuestión planteada ha sido ignorada por el legisla-

72. Lomelf Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, S. A., Primera Edición, México, 1979, pp. 40-41.

dor tributario, que invariablemente sigue atribuyéndole al poder administrativo la facultad de imponer sanciones que las mismas leyes establecen.

c) Así, igualmente los tribunales, no han llegado a penetrar al fondo de la argumentación, pero de modo uniforme han reconocido la competencia de la autoridad administrativa, en la que se incluye la facultad de castigar infracciones a las leyes administrativas. En síntesis, hoy en día es materia poco discutida en el ámbito constitucional, la facultad de castigar de las autoridades administrativas las infracciones a las leyes administrativas.

Por otra parte, volviendo a la excepción que dió origen a los comentarios anteriores, tenemos que ésta al determinar expresamente que el castigo de las infracciones administrativas sólo puede consistir en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; claramente esta limitando la facultad de las autoridades administrativas de aplicar penas distintas a las citadas.

Es decir, si bien es cierto que la excepción que nos ocupa otorga a las autoridades administrativas competencia para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, así como a las leyes y ordenamientos tributarios o administrativos, también es cierto que dicha excepción limita a estas para que no apliquen sanciones diferentes de la multa (sanción pecuniaria) o arresto mayor de 36 horas (corporales) lo que, por lo demás, acontece comúnmente.

Por otra parte, a nuestro modo de ver, este límite se extiende al Poder Legislativo para que no consigne en las leyes administrativas que decrete, sanciones distintas de la multa-

y el arresto. No obstante esta clara prohibición, algunas leyes administrativas establecen otras sanciones (penas de ----- clausura, suspensión en el ejercicio de actividades, decomiso, etc.); por lo que se considera que el artículo 21 constitucional requiere de una reforma en la que se incluya, en la competencia de las autoridades administrativas, el poder de imponer otras sanciones distintas de la multa y el arresto.

"Art. 22.-Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales."

Este precepto en el párrafo transcrito consagra, entre otras, una garantía de seguridad jurídica, cual es: de que nadie puede ser sancionado con una pena pecuniaria (multa) excesiva.

Las multas referidas al ámbito que en primer término nos intereza, son precisamente las utilizadas en el precepto referido mediante el concepto multas excesivas; las cuales "consisten de acuerdo al criterio del Lic. Ignacio Burgoa en la sanción pecuniaria que está en desproporción con las posibilidades económicas del multado".⁷³

Ahora bien, toda vez que nuestra disciplina gira sustancialmente en torno a cuestiones pecuniarias, las multas tienen por fuerza que ser sanciones única y exclusivamente de carácter económico. Esto último sin prejuzgar el derecho que el fisco tiene de solicitar del Poder Judicial la aplicación de penalidades corporales a quienes lleven a cabo hechos pu--

73. Las Garantías Individuales, ob. cit., p. 666.

nibles en materia tributaria. Pero lo que debe quedar muy claro es que cuando hablamos de multas estamos refiriendo la cuestión solamente a sanciones de tipo económico.

Esto se corrobora con vista en lo dispuesto por el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación (de lo. de I, de 1983).

"Art. 70.-La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal."

El precepto es claro. El hecho de que se cobre una multa no priva al fisco del derecho de exigir el pago de las contribuciones omitidas, incluyendo los recargos, gastos de ejecución y demás accesorios que procedan. Es más, ni siquiera el ejercicio de la acción penal como consecuencia de una infracción tributaria, libera al contribuyente de la obligación de pagar una multa.

Cabe destacar que, por regla general, las infracciones en materia tributaria suelen consistir en evaciones u omisiones impositivas, por lo tanto, el mismo monto de la prestación fiscal incumplido sirve de base para el cálculo de la multa correspondiente, dentro de los márgenes, desde luego, que la ley fiscal establece.

Lo anterior conduce, -en palabras del Maestro Adolfo Arrijo Vizcaino-, inevitablemente al ejercicio de poderes discrecionales por parte de la autoridad fiscal. Se llama poderes discrecionales a aquellas facultades conferidas por la-

ley a un funcionario público para actuar dentro de ciertos -- márgenes (máximos y mínimos) de acuerdo con su criterio".⁷⁴

Dentro de nuestra legislación tributaria, el propio Código Fiscal se encarga de indicar cuándo y en qué casos específicos procede la aplicación del mínimo o del máximo, o bien, de un monto intermedio, e inclusive cuándo deben ser dismi--- nuidas o aumentadas, según sea el caso, esos mínimos, máximos o montos intermedios.

De aquí que se diga, "nadie puede ser sancionado con una pena pecuniaria que produzca una finalidad diversa de la que conforme a la ley debió inspirar a la autoridad administrativa que la impuso, porque se produciría lo que en la doctrina se conoce como desvío de poder".⁷⁵

Pues bien, partiendo de tales premisas tenemos que seña-- lar que, si bien es cierto que la autoridad tributaria está - facultada para multar a los causantes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales, también lo es que la imposi--- ción de tales multas no puede hacerse al capricho o arbitrio de la autoridad que sanciona, sino que es indispensable que - ésta ciña su actuación al correspondiente marco jurídico ---- constitucional y, consecuentemente, a las respectivas leyes - complementarias.

Todo lo anteriormente expuesto nos lleva a concluir que - la prohibición constitucional de multas excesivas, consagrada como garantía de seguridad jurídica en el artículo 22 consti--- tucional, se traduce en un límite para las autoridades tribu--- tarias, el cual consiste en la no aplicación de penas pecu---

74. Derecho Fiscal, ob. cit., p. 282.

75. Margáin Manautou, Emilio, ob. cit., p. 241

niarias excesivas a los causantes que en alguna forma infrinjan las leyes fiscales.

Pero como sucede en la realidad práctica, que generalmente las leyes tributarias, al establecer las sanciones pecuniarias que deben aplicarse en caso de infracción a sus disposiciones, señalan un máximo y un mínimo; la aplicación de la multa excesiva se presenta en la práctica casi siempre en relación con la determinación concreta de la sanción hecha por la autoridad administrativa, es decir, en uso de sus facultades discrecionales. Lo anterior nos lleva a reflexionar que el poder sancionador del fisco, debe ajustarse a las reglas básicas (artículos constitucionales) y complementarios (artículos reglamentarios), los cuales se traducen en un límite para éste, el cual consiste en no aplicar multas excesivas sin acatar u observar los requisitos constitucionales y las disposiciones complementarias.

Por lo que respecta al Poder Legislativo; en primer término, sabemos, que en nuestra legislación constitucional y más propiamente dicho, el artículo 21 de dicho ordenamiento, no fija límite alguno a las multas que pueden imponer las autoridades administrativas; pero dichas multas deben fundarse en las disposiciones aplicables de la ley, es decir, que la determinación de la base de las multas no puede dejarse al capricho o arbitrio de la autoridad que sanciona, sino que es indispensable que ésta ciña su actuación, por carecer de facultades a nivel constitucional para hacerlo, al corresponder el marco jurídico que el poder legislativo le determine, de acuerdo a las leyes que éste expida para esos efectos. Pero, estas facultades del legislador, igualmente deben ceñirse al correspondiente marco constitucional; de modo que la garantía que aquí nos ocupa, limita su actuación en los supuestos que a continuación se indican:

Como en materia fiscal las infracciones suelen consistir en evasiones u omisiones impositivas; el mismo monto de la -- prestación fiscal incumplida sirve de base para el cálculo de la multa; de acuerdo a ciertos márgenes que la propia ley establece, y según se presenten circunstancias atenuantes o --- agravantes, pues bien, en esta hipótesis, el legislador fis-- cal se tiene que limitar, en cuanto que las reglas que expida para que las autoridades administrativas calculen el monto de la infracción, no sean exorbitantes. Por otra parte, cuando - se trate de expedir leyes que establezcan sanciones fijas, no sujetas a determinarse entre un mínimo y un máximo, no podrán ser excesivas en relación con la gravedad de la infracción, - ya que así lo prohíbe el referido artículo 22 constitucional.

Finalmente, cuando no pueda precisarse el monto de la --- prestación fiscal omitida, o bien la infracción por su misma- naturaleza no resulte cuantificable y el monto de la multa -- respectiva deba calcularse conforme a cantidades fijas, entre un mínimo y un máximo, el legislador fiscal no puede fijar en las leyes que expida, bases excesivas que resulten desproporcionadas o arbitrarias al momento de determinarse el monto de la sanción que se tenga que imponer.

"Art. 23.-Ningún juicio criminal deberá tener más de --- tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el --- mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. ..."

En el precepto anterior encontramos una garantía de seguridad jurídica que intereza para nuestro estudio, cual es, la de que "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene."-- Por ende, hay que determinar previamente lo que debemos en---

tendér "por ser juzgado", ya que la idea que de éste concepto nos formemos, servirá para ubicarnos en las situaciones en -- que se nos presente este supuesto.

A este respecto, el Lic. Ignacio Burgoa, con base en el -- concepto que sobre éste ha establecido la Suprema Corte de -- Justicia de la Nación, nos dice: que "por ser juzgado" se entiende a un individuo que haya sido condenado o absuelto por una sentencia firme e irrevocable, o sea, contra la que no -- procede legalmente ningún recurso, contra la que sea ejecutoria legal o declarativamente; por tanto, si no existe aún --- sentencia en los términos apuntados, no hay obstáculo para --- que en contra del individuo se inicie nuevo proceso, no vio--- lándose el artículo 23 constitucional que manda que nadie ---- puede ser juzgado dos veces por el mismo delito".⁷⁶

Pues bien, partiendo de esta base descriptiva, nos encontramos que la totalidad de los autores de Derecho Tributario-Mexicano coinciden en que el problema del alcance de esta garantía en el campo tributario, ha surgido principalmente en -- torno a la cuestión derivada de ciertas normas tributarias, -- en virtud de las cuales los mismos hechos u omisiones constituyen a la vez, delitos e infracciones, verbigracia: el con--- trabando y la defraudación fiscal, dándose origen a dos pro--- cedimientos sancionatorios diversos: uno ante las autoridades judiciales para la comprobación y castigo del delito, y otro, que se tramita ante las autoridades administrativas, para --- constatar y sancionar la infracción de carácter administrati- vo.

Lo antes dicho se corrobora con vista en los preceptos -- que enseguida transcribimos, que son en los que actualmente --

76. Las Garantías Individuales, ob. cit., p. 671.

se contempla esta situación:

De acuerdo con el artículo 102 del Código Fiscal Federal: "Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello."

Por su parte, el Código aduanero, en su artículo 127, tipifica la infracción de contrabando en los siguientes términos: "Comete la infracción de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías en cualquiera de los siguientes casos:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior;

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito;

III. Cuando su importación o exportación este prohibida;

IV. Si no se justifican los faltantes en los términos del artículo 39, o

V. Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si estos no se consuman por causas ajenas-

a la voluntad del agente.

... .."

Como es evidente, en varios de los supuestos a que se refiere el artículo 127 del Código Aduanero, los hechos tipificados como infracción, son los mismos que señala el Código -- Fiscal Federal como delito, lo que ocasiona que existan los -- dos procedimientos a que nos hemos referido.

Pero, además, como esta situación está expresamente regulada por los artículos 70 y 94 del Código Fiscal Federal, las autoridades hacendarias han creído que con esto el problema -- queda resuelto; lo que a nuestro modo de ver, es precisamente en la existencia de éstos dos preceptos donde tiene su gé-- sis el problema. Un exámen literal de los dos preceptos alu-- didos sacará a la luz esta afirmación.

"Art. 70.-La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus de-- más accesorios, así como de las penas que impongan las auto-- ridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad pe-- nal."

"Art. 94.-En los delitos fiscales la autoridad judicial -- no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrati-- vas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las -- contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones admi-- nistrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedi-- miento penal."

Evidentemente, de la lectura textual de los anteriores -- preceptos se colige la existencia de dos procedimientos (ju-- dicial y administrativo), luego entonces, si partimos de la --

premisa que el procedimiento administrativo para la imposición de las penas pecuniarias es en sí un juicio, ya que la autoridad hacendaria deberá de juzgar la actuación del infractor, y por otra parte, ya juzgado y sentenciado el infractor con una pena pecuniaria, éste será llevado a un nuevo procedimiento en donde se le pretenderá juzgar nuevamente por el mismo acto, pero ahora con pena privativa de libertad; tenemos que considerar que los preceptos 70 y 94, en que el Código Fiscal consagra la dualidad de procedimientos, con duplicidad de sanciones, contrarían notoriamente el artículo 23 constitucional, y por ende, violan la garantía de seguridad jurídica consagrada en el mismo.

Sin embargo, la posición adoptada en nuestra legislación tributaria sobre la independencia del aspecto criminal de la violación a las leyes tributarias, respecto de la fase administrativa, ha sido defendida, nos dice la Maestra Margarita Lomelí Cerezo, en su obra de Derecho Fiscal Represivo-, por el distinguido penalista Mexicano Manuel Rivera Silva, cuando expone: "un solo acto sin merma ni alteración de su idiosincrasia, puede ser contemplado en forma diferente según sea el ángulo de observación, siendo así posible la concomitancia y concurrencia de un aspecto que conculca las normas necesarias para la buena vida social (aspecto penal) con otra que viola el cumplimiento de las obligaciones impositivas (aspecto administrativo). Estos aspectos son plenariamente diferentes, y su identificación no puede existir en ninguno de sus perfiles resultando incontrovertible que la situación sobre el aspecto penal no invade ni influye en la estimación jurídica que por otro lado las autoridades fiscales hagan por el aspecto administrativo. La duplicidad de estimaciones no lesiona el principio del artículo 23 constitucional, que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, mas no ser juzgado una vez por

lo que de criminal tiene un acto y otra por la infracción administrativa que concurrentemente con el delito se puede presentar. Por último, debe indicarse que la duplicidad de estimaciones no hiere el principio de la cosa juzgada, pues la -- irrevocabilidad de la sentencia penal lo único que impide, -- como señala Florian, son 'otros procesos sobre la misma cosa, de donde nace la exceptio rey judicata', que constituye un -- impedimento absoluto contra el ejercicio de la acción penal; pero no contra la estimación fiscal (donde no se ejercita la acción penal), que resuelve sobre una ilicitud administrativa. La sentencia penal sobre la que establece la verdad legal es sobre la comisión del delito, la responsabilidad y la pena, y la resolución administrativa que no considera ninguno -- de esos puntos, puede dictarse sin agravio de la verdad establecida".⁷⁷

La anterior opinión no ha sido compartida por otros juristas mexicanos, entre los que destacan: Servando J. Garza y Efraín Urzúa Macías; opinión a la que se ha unido la pluma de la Doctora Lomelí Cerezo, quien ha escrito que las premisas -- en las que descansa el problema de que tratamos, son falsas:

Un hecho u omisión puede ser a la vez delito y contravención, es decir, delito e infracción administrativa. Esta primera cuestión es falsa, porque la esencia del delito y de la contravención es la misma y sólo hay una diferencia de grado -- entre ellos, en relación con su gravedad,... En consecuencia, resulta absurdo que se considere a un hecho u omisión, al -- mismo tiempo, como transgresión grave (delito) y como una -- violación menos grave (contravención o infracción administrativa). Lógicamente debe ser una cosa u otra, pero no las dos a la vez. Y aún suponiendo que esto fuera admisible, operaría

77. Lomelí Cerezo, Margarita, ob. cit., pp. 116-117.

en tal caso la regla de que debe considerarse el hecho u omisión ilícitos, en su aspecto más grave, según el principio general del derecho penal a que se refiere Servando J. Garza, y que aparecía reconocido, antes de la entrada en vigor del nuevo Código Fiscal de la Federación, en el artículo 37, fracción IV, del anterior Código de 1967, en los siguientes términos: "Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que señale este Código una sanción, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción más grave." Por consiguiente, si el acto u omisión está tipificado en leyes diversas como delito y como infracción administrativa, deberá castigarse sólo en su aspecto más grave, es decir, como delito, pero no como delito y transgresión a la vez.

La reparación del daño causado al Fisco en los delitos tributarios comprende no sólo el pago de los impuestos, sino también de las multas que imponga la autoridad administrativa, por que ésta puede exigir las independientemente del procedimiento judicial. En cuanto a esta segunda cuestión, también resulta falsa porque la multa es una sanción de carácter represivo, no reparatorio, según hemos dicho anteriormente y tan es así que la misma Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia y del Tribunal Fiscal ha declarado aplicables a la materia fiscal principios de derecho penal. Además, los propios partidarios de la tesis que objetamos, reconoce que la omisión de los impuestos, 'es el único daño por reparar en los delitos fiscales'. Entonces, las multas administrativas no son reparación del daño, sino sanciones represivas, que tienen una finalidad intimidatoria, aunque sean impuestas por la autoridad administrativa, de lo que se desprende que la existencia de dos procedimientos sancionatorios viola indudablemente el principio non bis in idem consagrado por el artículo 23 constitucional.

El procedimiento para imponer sanciones no es un verdadero proceso. Tampoco es exacto que el procedimiento administrativo para imponer sanciones no sea un verdadero proceso. Hemos visto al estudiar la garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional, que precisamente cuando se trata de actos u omisiones que además de ser sancionados en la vía administrativa, dan lugar a la acción penal, se siguen por las autoridades fiscales procedimientos que reúnen las características esenciales del proceso penal, principalmente en la materia aduanal, en que se instaura un juicio administrativo, en el que se toma declaración al inculcado, a los testigos de cargo y descargo, se practican careos y todas las diligencias pertinentes, se reciben pruebas y se califican conforme al Código de Procedimientos Penales".⁷⁸

Todo lo antes dicho nos lleva a concluir:

a) Que de acuerdo al concepto "ser juzgado", efectivamente, en los procesos establecidos por los artículos 70 y 94 del Código Fiscal Federal, se realiza el supuesto contenido en la referida expresión, y por ende, son violatorios del precepto 23 constitucional.

b) Si bien es cierto que el límite constitucional en que se manifiesta la garantía de seguridad jurídica, se dirige principalmente a las autoridades Judiciales y a las autoridades materialmente administrativas, prohibiéndoles que juzguen dos veces a cualquier gobernado, por un mismo acto u omisión ilícitos.

c) También es cierto que la misma garantía de seguridad jurídica, debe ser respetada por el legislador fiscal, es

78. Derecho Fiscal Represivo, ob. cit., pp. 121-123.

más, obliga a éste, a no expedir normas tributarias en virtud de las cuales el mismo hecho u omisión constituya, a la vez - delito e infracción, dando origen con esto a dos procedimientos sancionatorios diversos: uno ante las autoridades judiciales para la comprobación y castigo del delito, y otro, que se tramite ante las autoridades administrativas para constatar y sancionar la infracción de carácter administrativo.

6.- LA GARANTIA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

"Art. 31.-Son obligaciones de los mexicanos:

... ..

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

"En ellas encontramos dos mandatos, dirigido el uno a los mexicanos, que por interpretación gramatical alcanza a los -- extranjeros residentes en el país; y el otro al legislador, -- de sujetarse, al establecer en leyes obligaciones tributa---- rias, a los principios de proporcionalidad y equidad".⁷⁹

En la práctica el análisis de éstos principios, es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro derecho tributa--- rio, debido a que unánimemente se considera que la principal-- característica que toda ley tributaria debe poseer es la de -- establecer contribuciones o tributos que sean precisamente -- proporcionales y equitativos.

79. Garza, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Editorial Cultura, T. G., S.- A., México, 1949, p. 70.

No obstante, no ha sido tarea sencilla precisar con exactitud cuándo un tributo es proporcional y equitativo, ya que las opiniones llegan a diferir, en ocasiones radicalmente, -- inclusive para empezar, existen discrepancias en cuanto así -- se trata de dos principios o de uno solo. Discrepancias perfectamente explicables porque, aun cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo "y" (proporcional y equitativa) y no alternativo "o", si se parte del supuesto, no comprobado -- pero bastante probable, de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de -- igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los --- principios de proporcionalidad y equidad equivalen a uno so--- lo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que, "en la --- observancia o en la omisión de esta máxima (la de proporcio--- nalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad en -- la imposición.

Así, de acuerdo al criterio del Maestro Servando J. Gar--- za, "Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concep--- to de justicia, debemos concluir que coinciden con el de ---- equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigen--- cia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una--- expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. -- Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos -- indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos -- mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pe--- ro manteniendo siempre, para análogas capacidades contributi--- vas, idéntica cuota tributaria. ...".⁸⁰

80. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tribu--- tario Mexicano, ob. cit., pp. 71-72

Por igual vía se mueven los Lics. Francisco de la Garza y Flores Zavala, ya que este último en su obra de Finanzas Públicas Mexicanas, al tratar esta misma cuestión expone: "El impuesto, dice la Constitución será proporcional y equitativo. En primer término puede dar lugar a confusiones, ¿Significa acaso que sólo pueden establecerse impuestos con cuota proporcional y que por lo mismo constitucionalmente están proscritos los demás sistemas de cuota: fija, progresiva o degresiva, etcétera? Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión "proporcional y equitativa" como significando justicia, lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos".⁸¹

Por otra parte, tratadistas tan o más distinguidos que los anteriores: como José Rivera Pérez Campos, antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, Andrés Serra Rojas, Margáin Manautou, Adolfo Arrijoja Vizcaíno; afirman lo contrario, y hasta llegan a proponer conceptos de diferenciación entre los conceptos de referencia.

Para estos autores, en términos generales, el principio de proporcionalidad significa: "que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confiscue los bienes de sus ciudadanos".⁸²

81. Flores Zavala, Ernesto, ob. cit., p. 202.

82. Arrijoja Vizcaíno, Adolfo, ob. cit., p. 188.

En tanto que el principio de equidad "va a significar la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos -- pasivos de un mismo tributo; los que en tales condiciones, -- deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, -- deducciones permitidas, plazos de pago etc.; debiendo única-- mente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo -- con la capacidad económica de cada contribuyente".⁸³

Nosotros somos partidarios de la corriente más generali-- zada, es decir, nos acogemos a aquella que interpreta la ga-- rantía de proporcionalidad y equidad como un solo concepto, -- el cual significa justicia en los impuestos; ya que al igual-- que los tratadistas que sostienen esta corriente, pensamos --- que la fracción IV constitucional, denota justicia tributaria y en especial, justicia distributiva, que recomienda la ----- igualdad proporcional en el trato dado a diferentes personas; por ejemplo, el reparto entre ellas de los tributos con arre-- glo a su capacidad de tributación. Por otro lado, la idea de-- justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales, tal postulado sólo puede cumplirse to--- mando en cuenta las distintas capacidades contributivas de -- los particulares.

Bien sea que nos declaremos adictos a una u otra corrien-- te, simplemente queremos dejar como precedente la existencia-- de las mismas, ya que por otra parte, si partimos del mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, -- que para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de estos requisitos fundamentales; lógico y -- obligado será conocer siquiera de manera ligera su significa-- ción conceptual.

83. Arrijoja Vizcaíno, Adolfo, ob. cit., p. 191.

Dentro de este contexto, las normas jurídico-tributarias, al igual que el resto de la legislación ordinaria, emanan de la Constitución, y por consiguiente, deben sujetarse a sus principios y disposiciones. En esas condiciones, las leyes tributarias, para resultar válidas y aplicables deben de respetar y adecuarse a los principios fundamentales de proporcionalidad y equidad; puesto que en caso contrario, los afectados por sus disposiciones estarán legitimados para demandar su inconstitucionalidad a través de los mecanismos jurisdiccionales correspondientes. Es por esto que se dice que los requisitos de proporcionalidad y equidad constituyen una garantía y un límite a la actividad tributaria del Estado.

La jurisprudencia actual de la Corte corrobora nuestro anterior aserto, al establecer: "que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando se encuentre localizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución. (ejecutoria Aurelio Maldonado, SJF, V Época, Tomo XVII, p. 1013, y Apéndice al SJF, 1965, la. parte, Pleno, Tesis 11, p. 42)".⁸⁴

Por lo que respecta a esta garantía en su calidad de mandato constitucional al Poder Legislativo tributario, el mismo implica un límite, de acuerdo a la interpretación textual de la Jurisprudencia número 541 de la recopilación de 1955, la cual establece: "De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente

84. de la Garza, Sergio F., ob. cit., p. 274.

el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer exacciones que a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos".⁸⁵

Todas las anteriores consideraciones nos llevan a concluir: que si bien es verdad que hemos intitulado este apartado con el nombre de Garantía de Proporcionalidad y Equidad (justicia tributaria, para los que conciben estas dos expresiones como coincidentes) establecida en la fracción IV del artículo 31 constitucional; también es verdad que formalmente no se encuentra ubicada dentro del Capítulo I de la Constitución, que se desarrolla bajo el Título de "Las Garantías Individuales". En cambio, materialmente sí es una garantía por constituir una limitación al Poder Legislativo en su función creadora de leyes tributarias.

7.- LA GARANTIA O PRINCIPIO DE LEGALIDAD

"Art. 31.-Son obligaciones de los mexicanos:

... ..

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

En esta fracción IV, del precepto 31 constitucional, encontramos consagrado el principio conocido con el nombre de garantía de legalidad; que consigna que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación de los Estados y de los Municipios deben es-

85. de la Garza, Sergio F., ob. cit., p. 275.

tar establecidos por las leyes.

Entendiéndose por ley, el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales. Así, *verbi gratia*, los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

Este principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o disposición de la autoridad administrativa; inclusive las exenciones.

Así, en nuestro Estado de Derecho se da cumplimiento al principio de constitucionalidad al disponer nuestra Constitución Federal:

"Art. 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."

"Art. 65.-El Congreso se reunirá a partir del día 10. de septiembre de cada año para celebrar sesiones ordinarias, en las cuales se ocupará del estudio, discusión y votación de las iniciativas de ley que se le presenten y de la resolución de los demás asuntos que le correspondan conforme a esta Constitución."

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

...XXIX.-Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior.

... .."

Ahora bien, tratándose de contribuciones, las leyes que - las establezcan deben de discutirse primero en la Cámara de - Diputados, en atención a lo previsto por las disposiciones -- siguientes de la Constitución Federal:

"Art. 72.-Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones;.... h) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de - tropas, todos los cuales deberán de discutirse primero en la Cámara de Diputados."

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

IV.-Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que a - su juicio, deben decretarse para cubrirlos;..."

A su vez, también las diversas Entidades Federativas tienen facultad de decretar contribuciones por medio de sus ór-- ganos legislativos como son los Congresos locales, y a través de las leyes que éstos expidan.

En atención a todo lo antes expuesto, podemos concluir: -

que en virtud del principio o garantía de legalidad antes ---
examinado; en el campo del Derecho Tributario, y en lo rela---
tivo a la creación de los hechos imposables o presupuestos de
hecho de la relación jurídica tributaria, y a todos los ele---
mentos y características del crédito fiscal u obligación tri-
butaria, es de afirmarse que la única fuente de Derecho es la
Ley. Por ende, de acuerdo al Principio de legalidad en mate---
ria tributaria -nullum tributum sine lege- no habrá obliga---
ción de contribuir cuando dicha obligación no esté consignada
de manera expresa en una ley.

Esto por lo demás, es consecuencia del principio general-
de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado pue-
de realizar actos individuales que no estén previstos y auto-
rizados por disposición general anterior, y está reconocido -
por el artículo 14, de nuestra Ley Fundamental.

C O N C L U S I O N E S

1. Recibe el nombre de Poder Tributario, la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

2. El Poder Tributario se encuentra siempre formalmente recogido en el texto constitucional; en el articulado de dicho texto está especificado cuáles son las facultades del Estado en materia tributaria. Estos preceptos constitucionales son las primeras normas de todo el ordenamiento jurídico donde por primera vez aparece concretizado el Poder Tributario, donde deja de ser un puro concepto abstracto para adquirir forma en la letra de la Ley.

3. El Poder Tributario es esencial y de vital importancia para la existencia y prosperidad de un Estado; como para el hombre el aire que respira, pues por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida, por tal motivo se afirma, que el Poder Tributario tiene un carácter consubstancial al Estado.

4. Este Poder Tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por él como generadores o productores de los créditos fiscales. En este momento el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier particular; en cambio, el momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquél en que el Estado, en ejercicio de su soberanía, determina cuáles son esos hechos que en caso de producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efec--

tuar el pago de las contribuciones. No obstante, este poder - tiene que estar sujeto a normas de categoría constitucional.- No se debe olvidar que el derecho de imponer contribuciones - para cubrir los gastos públicos confiere al Estado un poder - extraordinario sobre sus gobernados, que debe ser limitado y- condicionado por un poder superior: el de la Constitución.

5. Precisamente estos límites emanados de la Constitución, -- hacen que el Poder Tributario no se convierta en un poder ar- bitrario, que no se haga un mal uso del mismo, que al mismo - tiempo que beneficia a la comunidad no perjudique al ciudada- no en particular; en definitiva, que sea un poder jurídico -- tributario, donde la norma constitucional con sentido de jus- ticia se encuentre siempre presidiendo su actuación.

6. Es por lo antes dicho, que cuando afirmamos que el Poder - Tributario ha de respetar los principios fundamentales, como- el de igualdad, el de libertad, el de proporcionalidad y --- equidad, o el de legalidad, indiscutiblemente nos estamos re- firiendo, a las limitaciones establecidas en la Constitución; de las cuales algunas tienen el carácter de garantías indivi- duales o derechos subjetivos públicos, y constituyen una par- te de las limitaciones al Poder Tributario del Estado.

Luego entonces, para determinar los límites del Poder Tri- butario es necesario partir de la Noción de Garantía Indivi- dual; la cual se traduce: "en una relación jurídica que exis- te entre el gobernado como persona física o moral por un la- do, y el Estado y sus autoridades por el otro (sujeto activo- y pasivo), en virtud de la cual surge para el primero el de- recho subjetivo público de exigir de los segundos una obliga- ción positiva o negativa, consistente en respetar el consabi- do derecho y en observar o cumplir las condiciones de seguri- dad jurídica del mismo (objeto) relación cuya fuente formal - es la Constitución.

7. Mediante las Garantías Individuales los gobernados hacen valer sus derechos frente al poder del Estado; son pues los límites de la actuación del Estado frente a los particulares.

8. De acuerdo al derecho subjetivo público que para el gobernado deriva de la relación jurídica en que se manifiestan las garantías individuales, éstas pueden ser: de igualdad, de libertad, de propiedad y de seguridad.

9. Así, de acuerdo al orden progresivo en que están clasificadas las garantías individuales en la conclusión anterior; una primer garantía de igualdad derivada de los preceptos constitucionales que las señalan, la encontramos en el artículo 10. del Código Político Supremo; y ésta, entraña un límite que tienen que respetar las autoridades tributarias en ejercicio de sus atribuciones, por tal motivo, éstas no pueden exigir determinadas contribuciones a los particulares que no se encuentren en la situación jurídica determinada para la cual fueron decretadas esas contribuciones. Ya que la igualdad jurídica se traduce, a contrario sensu, en un trato desigual para todos aquellos sujetos que no se encuentren o no estén colocados en una situación específica determinada, en relación a otros sujetos que sí lo están.

10. Igualmente, la parte inicial del numeral 13 constitucional, consagra otra garantía de igualdad, misma que contiene un límite de carácter general, en el sentido de que se expidan leyes privativas, y de que las autoridades encargadas de aplicarlas las lleven a la práctica: En primer lugar, el Poder Legislativo no puede expedir leyes tributarias que carezcan de las características que debe reunir toda ley material (generalidad y abstracción); por otra parte, las autoridades judiciales y administrativas no deben aplicar leyes que no reúnan las características mencionadas; así como tampoco deben realizar actos autoritarios aislados que carezcan de las-

multicitadas características.

11. Por lo que respecta a las Garantías de Libertad; de los términos y de la interpretación que se da a la parte inicial del precepto 5o. constitucional, podemos decir que consagra la garantía de libertad de trabajo; cuya regla se revela en el campo tributario, en un límite tanto para el Poder Legislativo, como para las autoridades administrativas: Al primero, para que no expida leyes que impidan que una persona realice su ocupación o trabajo, ya sea que estas leyes le impongan un gravamen tan excesivo u oneroso que no permita ser pagado con el desempeño del trabajo u ocupación, o bien, para que no decreta leyes que exijan tantos requisitos, que hagan muy molesto o imposible el ejercicio de una actividad; así como el cumplimiento de una obligación. En tanto que a las segundas les impide que exijan en el ejercicio de sus funciones administrativas, un cúmulo de requisitos, muchas veces complicados y difíciles, que hagan imposible el desempeño de una actividad, o inclusive, el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

12. En el numeral 8o. constitucional, se encuentra consagrada la garantía de libertad conocida con el nombre de Derecho de Petición. Conforme a ésta garantía, todo gobernado puede formular peticiones a las autoridades tributarias, quienes tienen la obligación de producir respuesta, siempre y cuando esa instancia o petición se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa. Pero, la interpretación de este precepto no debe contraerse exclusivamente a las autoridades administrativas, ya que los límites constitucionales en general, se dirigen a todas las autoridades del Estado, y por ende, la obligación derivada de esta garantía, también constriñe al Poder Legislativo, toda vez, que el mismo, no debe violar el Derecho de Petición reglamentándolo indebidamente en la Ley,-

de manera que ésta contradiga o límite el mandato constitu---
cional.

13. De la Garantía Individual de Libertad, contenida en la --
parte inicial del artículo 9o. constitucional, la cual es co-
nocida con el nombre de Derecho de Asociación, se deriva un -
límite a las autoridades tributarias en los supuestos sigui---
entes: a) Las autoridades administrativas no pueden modificar
a su libre albedrío los requisitos necesarios para la forma---
ción de una sociedad, lo que implicaría que las resoluciones-
fiscales contravinieran las disposiciones de derecho común. -
b) Por lo que se refiere al legislador fiscal, al expedir las
leyes fiscales no debe modificar los requisitos para la cons-
titución o funcionamiento legal de sociedades, sin modificar-
previa o simultáneamente las disposiciones de derecho común -
que regulan los requisitos jurídicos para constituir u operar
sociedades.

14. En cuanto a las Garantías de Seguridad Jurídica, el artí-
culo 5o. constitucional en la parte final de su primer párra-
fo, determina una garantía de este género al prescribir que -
"nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por
resolución judicial", misma que restringe las facultades re--
caudadoras de las autoridades tributarias al prohibirles pri-
var del producto de su trabajo a los contribuyentes, con ob--
jeto de hacer efectivos los créditos fiscales no satisfechos -
por éstos, dentro de los plazos legales. Inclusive, este lí--
mite se extiende al Poder legislativo para que no decrete im-
puestos que priven del producto de su trabajo a los particu--
lares en forma indirecta, que por lo demás, sucede comúnmen--
te, como en el caso de los impuestos a las ventas (IVA) que -
afectan al consumidor final, a través de industriales y co---
merciantes.

15. De conformidad con la Garantía de Seguridad Jurídica consagrada en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, la que es conocida con el nombre de garantía de audiencia; se desprende que la misma constituye un derecho a favor de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales (las que en todo caso deben ajustar sus actos a las leyes aplicables, y cuando éstas determinen en términos específicos la posibilidad de que el particular intervenga a efecto de hacer la defensa de sus derechos, concederle la oportunidad para hacer esa defensa), sino también frente al legislador fiscal, de tal manera que éste queda obligado, para cumplir el expreso mandato constitucional; a consignar en las leyes que expida, los procedimientos necesarios para que se oiga a los interezados y se les dé oportunidad de defenderse, en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos, ya que la garantía de audiencia rige para todas las autoridades, y éstas, no pueden dejar de actuarlas al ejercitar sus facultades, así como las actividades que les son propias. Es de advertirse que ésta fue la intención del Constituyente, el cual expresamente limitó, por medio de esta garantía el poder del Estado en cualquiera de sus formas.

16. Otra garantía de seguridad jurídica, la encontramos consagrada en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, la cual es conocida con el nombre de garantía de legalidad, misma que incumbe a las autoridades tributarias; puesto que éstas, no pueden manifestar sus actuaciones, así como desarrollar sus actividades (dictar resoluciones, ordenar un acto, tramitar un procedimiento etc.), sin que cumplan con los requisitos constitucionales que ésta garantía les exige; en consecuencia, todo acto de autoridad que engendre o vaya engendrar una molestia de las que habla el dispositivo 16 constitucional; deberá basarse en una disposición general (ley) -

que prevea la situación concreta para la cual es procedente - realizar el acto de autoridad (fundamentación), la que además deberá adecuarse al caso específico en el que dicho acto va a operar o surtir sus efectos (motivación); suponiendo que tampoco se contravengan las demás garantías que dicho precepto - consigna.

17. El artículo 17 constitucional igualmente contiene una garantía de seguridad jurídica, en su parte relativa que nos -- indica que "nadie puede ser aprisionado por deudas de carác-- ter puramente civil"; la obligación derivada de esta garantía estriba en un límite a las autoridades administrativas, las - que en todo caso deben de abstenerse de privar a un contribuyente de su libertad por un simple adeudo fiscal no cubierto, o por una deuda que no provenga de un hecho u omisión calificado expresamente por la Ley como delito.

18. Otra garantía de seguridad jurídica es la contenida en la parte inicial del precepto 21 constitucional, en su parte relativa que indica: "La imposición de las penas es propia y -- exclusiva de la autoridad judicial...", misma que engendra -- para los órganos tributarios formalmente administrativos o -- legislativos un límite constitucional en favor de los parti-- culares, el cual estriba en no imponerles, ninguna sanción -- que tenga el carácter de pena en los términos de los diversos ordenamientos penales sustantivos. No obstante, el propio --- precepto 21 constitucional, en su cláusula tercera establece una importante excepción a la regla que comentamos líneas --- atrás, la cual ordena: "Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernati-- vos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o - arresto hasta por treinta y seis horas;..." Esta excepción, - no obstante, de otorgar competencia a las autoridades admi--- nistrativas para castigar las infracciones a los reglamentos-

gubernativos y de policía, así como a las leyes tributarias y ordenamientos administrativos, también limita a éstas para -- que no apliquen sanciones diferentes de la multa (sanción pecuniaria) o arresto mayor de treinta y seis horas.

19. Así también, el párrafo primero del numeral 22 constitucional al consignar como garantía de seguridad jurídica la -- prohibición de imponer multas excesivas, está consignando un -- límite a cargo de las autoridades tributarias, de tal modo -- que éstas, no pueden aplicar penas pecuniarias excesivas a -- los contribuyentes que en alguna forma infrinjan las leyes -- fiscales. Por su parte el legislador fiscal debe ceñir su actuación a la restricción que el invocado dispositivo 22 constitucional le impone, es decir, que el legislador fiscal se -- encuentra limitado por este precepto a no consignar en las -- leyes que expida: sanciones económicas excesivas, así como -- bases exorbitantes en las que fije el ejercicio de las facultades discrecionales, otorgadas a las autoridades fiscales, -- para determinar el monto de las multas a imponer a los con-- tribuyentes infractores.

20. Finalmente, por lo que respecta a las garantías de seguridad jurídica, el artículo 23 constitucional contiene una -- garantía de este género, en su parte relativa que prescribe:-- "nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya -- sea que en el juicio se le absuelva o se le condene"; el precepto es claro en limitar las facultades de las autoridades -- judiciales y administrativas, prohibiéndoles que juzguen dos veces a una misma persona por un mismo acto u omisión. Así -- también, el legislador fiscal debe de respetar el invocado -- mandato, el cual lo obliga a no consignar en las leyes fiscales que expida, hechos u omisiones que constituyan, por una -- parte, una infracción, y por otra, un delito; dando con esto -- motivo a dos procedimientos diversos.

21. "Art. 31.-Son obligaciones de los mexicanos:

IV.-Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." Si bien es verdad, que se considera al principio de proporcionalidad y equidad, consagrado en este precepto constitucional, como una garantía, también es verdad que formalmente no se encuentra contenida dentro del Capítulo I de la Constitución, relativo a la consagración de las Garantías individuales; en cambio, materialmente sí es una garantía, por constituir una limitación al Poder Legislativo en su función creadora de leyes tributarias. En estas condiciones, las leyes tributarias para resultar válidas y aplicables, deben de respetar y adecuarse al invocado principio de proporcionalidad y equidad, puesto que en caso contrario, los afectados por sus disposiciones, estarán legitimados para demandar su inconstitucionalidad a través de los mecanismos jurisdiccionales correspondientes. Es por esto que se dice, que los requisitos de proporcionalidad y equidad, constituyen una garantía para el gobernado, y un límite, a la actividad tributaria del Estado.

22. Finalmente, la propia fracción IV, del artículo 31 constitucional, consagra el principio o garantía de legalidad, misma que consigna que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para cubrir los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, deben estar establecidos expresamente en una ley; dicho principio de legalidad representa la piedra angular de nuestro sistema tributario, y un verdadero límite a la función recaudadora de las autoridades tributarias; ya que dichas autoridades no pueden exigir a los particulares, un impuesto o contribución que no esté consignado de manera expresa en una Ley, tanto formal como material.

23. En síntesis, estimamos que nuestra actual legislación --- constitucional hace del Estado Mexicano un verdadero Estado - de Derecho; donde el Poder Tributario que ejercen las autoridades financieras, no es absoluto, sino que se encuentra su-- jeto a normas establecidas en la Constitución General de la - República, de las cuales algunas de esas normas, tienen el -- carácter de Garantías Individuales o Derechos Subjetivos Pú-- blicos y representan los principales límites al ejercicio del Poder Público, y como una especie de cortina protectora de la esfera de derechos de los particulares.

Consecuentemente, estos verdaderos límites consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico, debido a que las normas que integran dicho or-- den deben reflejarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, ca-- recerán de validez jurídica, estando los afectados por tales-- disposiciones y actos facultados para interponer el corres--- pondiente juicio de amparo.

Todo lo anterior, nos lleva a reflexionar la importancia-- que tiene la existencia de estos auténticos límites constitu-- cionales; ya que sin ellos, se caería en la arbitrariedad y - el despotismo, puesto que el Estado, pretextando su siempre - imperiosa necesidad de bienes y recursos, podría fácilmente - someter a la población a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones sin otra tasa y medida que su libre albedrío y capricho. Si a fin de cuentas, el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos significa para el ciudadano promedio - un sacrificio que indefectiblemente repercutirá en su nivel - de vida, lo menos que puede exigirse es que dicha contribu--- ción tenga como límite o marco de referencia, el que la Cons-- titución misma señale.

BIBLIOGRAFIA

1. ARRIJOJA VIZCAINO, ADOLFO. "Derecho Fiscal". Primera Edición. Editorial Themis. México, 1982.
2. BURGOA, IGNACIO. "El Juicio de Amparo". Cuarta Edición. -- Editorial Porrúa, S. A. México, 1957.
3. BURGOA, IGNACIO. "Las Garantías Individuales". Decimaprimera Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1978.
4. CORTINA, ALFONSO. "Curso de Política de Finanzas Públicas de México". Primera Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1977.
5. DE LA GARZA, SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano". Séptima Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1976.
6. FLORESGOMEZ - CARVAJAL. "Manual de Derecho Constitucional" Primera Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1976.
7. FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Elementos de Finanzas Públicas -- Mexicanas. Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S. - A. México, 1980.
8. GARZA, SERVANDO J. "Las Garantías Constitucionales en el - Derecho Tributario Mexicano". Editorial Cultura, T. G., S. A. México, 1949.
9. LOMELI CERESO, MARGARITA. "Derecho Fiscal Represivo". Primera Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1979.
10. MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "Algunos Aspectos del Derecho - Tributario Mexicano". Editorial Universitaria Potosina. - México, 1967.
11. MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Quinta Edición. Editorial --- Universitaria Potosina. México, 1979.

12. ORTIZ RAMIREZ, SERAFIN. "Derecho Constitucional Mexicano" Primera Edición. Editorial Cultura, T. G., S. A. México, - 1961.
13. RETCHKIMAN K., BENJAMIN Y GIL VALDIVIA, GERARDO. "El Federalismo y la Coordinación Fiscal". Primera Edición. --- Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1981.
14. SANCHEZ LEON, GREGORIO. "Derecho Fiscal". Sexta Edición.- Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1983.
15. YAÑEZ RUIZ, MANUEL. "El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política". Boletín Oficial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, - 1957. Tomo III, Número I.
16. YEBRA MARTUL-ORTEGA, PERFECTO. "Poder Financiero". Primera Edición. Editorial de Derecho Financiero. Santiago de Compostela, 1977.
17. DE TORO Y GISBERT, MIGUEL. "Pequeño Larousse Ilustrado".- Séptima Tirada. Editorial Larousse. México, 1970.

LEGISLACION

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Segunda Edición. Editorial Trillas. México, 1983.
2. Código Fiscal de la Federación. Secretaría de Hacienda y - Crédito Público. México, 1983.
3. Código Penal para el Distrito Federal. Trigesimosegunda -- Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1979
4. Código de Procedimientos Civiles, para el Distrito Federal Vigésimonovena Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1983
5. Legislación Aduanera. Segunda Edición. Editorial Porrúa, - S. A. México, 1983.

6. Legislación Minera. Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1982.
7. Ley Federal del Trabajo. Quincuagésima Edición. Editorial-Porrúa, S. A. México 1983.
8. Nueva Ley de Hacienda del Distrito Federal. Ediciones Alex. México, 1983.
9. Ley Reglamentaria del Artículo 5o. Constitucional, relativo al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal. Sexta Edición. Editorial Ediciones Andrade. México, 1976.