



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

“CAMPUS ARAGÓN”

“EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y LA
CONCURRENCIA IMPOSITIVA ENTRE LA FEDERACIÓN,
ENTIDADES FEDERATIVAS Y MUNICIPIOS, EN LOS
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A N :

IVAN HERNÁNDEZ CATANA

TANIA HERRERA GONZALEZ

ASESOR: LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVAN



E.N.E.P. ARAGON

MÉXICO

200 **4**



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.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

*"La inteligencia consiste no sólo en el conocimiento,
sino también en la destreza de aplicar los conocimientos en la práctica".*

Aristóteles

AGRADECIMIENTOS
IVAN

Agradezco profundamente a la Universidad Nacional Autónoma de México, institución a la cual pertenezco desde el año de 1994, mi casa, a la cual debo mi formación como profesionista

Dedico este trabajo con mi mayor respeto y sincero afecto al Maestro Gustavo Jiménez Gabrán, el cual ha sido para mí un ejemplo de los valores más sublimes del ser humano y estudiante de Derecho, persona auténtica y comprometida con su vocación, y a el agradezco profundamente el haber inculcado en mí, la pasión por el estudio del Derecho Fiscal, ya que con su incondicional apoyo, como Maestro, como Amigo y como Asesor, hemos podido hoy cumplir con los fines de este trabajo

Un agradecimiento muy especial a Tania Herrera González, por participar conmigo en la elaboración de este trabajo, este logro también es tuyo, y te agradezco mucho tu cariño, comprensión, tolerancia, colaboración y amor que me has brindado, sabes que eres muy especial y disfrutamos este logro juntos. Con amor y respeto

Agradezco profundamente a mis padres ya que gracias a ellos hoy he podido llegar a la culminación de un camino en el que el motor han sido ellos, Papá muchas gracias por alentarme y fomentar en mí el estudio y el gusto por el derecho, te agradezco tu comprensión y tu interés en mi profesión, y te prometo que esto no termina aquí. Mamá sabes lo importante que es para mí cumplir con este cometido, y también lo sabes de sobra que sin ti no hubiera sido posible, muchas gracias por aguantar mis malos momentos y por apretarme el paso cuando fue necesario. Los quiero mucho.

A Idania, gracias por estar todo este tiempo a mi lado, te agradezco tus regaños y tu cariño, así como el ejemplo que me has dado de entereza. Te quiero mucho

A mis Abuelas Enrique y Luz y Pelerino y Maco (+), lo agradezco a la vida poder cumplir con este objetivo y poderlo compartir con Ustedes, y a ti abuelita donde sea que te encuentres se que también te sentirás satisfecha.

A mis Tías (agradezco especialmente a mis tías: Feli y Rocio), Tías, así como a mis hermanitos Carla, Vladimir, Ulises, Fito, Juan Carlos y Lilian, los quiero mucho y agradezco sus palabras de aliento en todo momento.

*A veces podemos pasarnos años sin vivir en absoluto,
y de pronto toda nuestra vida se concentra en un solo instante.*

Oscar Wilde

AGRADECIMIENTOS

CANLA

A Dios:

Por haberme puesto en este camino y dejarme recorrerlo

A la Universidad Nacional Autónoma de México:

Por ser el arquitecto de este sueño y escultor de mis esperanzas

Al maestro Gustavo Jiménez Galván:

Mi más profundo agradecimiento y más grande admiración, por brindarme su tiempo, paciencia y sobre todo su enseñanza y humildad. Mi mayor gratitud

A mis maestros de la Enef Aragón:

Por compartirme su tiempo sus conocimientos, todo mi respeto y cariño

A Ivan:

Por enseñarme el valor de la lealtad y la entrega, todo mi amor, y mi entero agradecimiento, gracias por dejarme compartir contigo nuestro gran sueño y por ayudarme a hacerlo realidad. Nunca lo voy a olvidar

A mi mamá Amparo.

Por ser mi motivo de lucha, mi compañera de la vida, mi aliento en la desesperanza y el ser que más amo en el mundo, sin ti no lo hubiera logrado.

A mis abuelitas.

David, donde quiera que estés gracias por acordarte de mí, te quiero.

Chovita, con todo mi amor.

A mi Tíos.

Ponsuola, Francis, Chevy, Rodolfo y David.

Por estar conmigo cuando más lo he necesitado, no importa la distancia.

A mis primas.

Javis y Gery, por ser mis hermanas y mi alegría, espero compartir algún día lo mismo con ustedes.

Bara, por ser la primera y la última, espero que siempre sigas aquí. Gracias.

A la familia Hernández Patana.

Por darme su cariño y todo su apoyo.

Al Lic. Arturo Briseño Martínez.

Por creer en mí y por su gran enseñanza, todo mi respeto y admiración.

**EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION Y LA CONCURRENCIA
IMPOSITIVA ENTRE LA FEDERACION, ENTIDADES FEDERATIVAS Y
MUNICIPIOS EN LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

INTRODUCCION

CAPITULO I

ANTECEDENTES DEL REGIMEN FISCAL EN MEXICO

1.1. EPOCA COLONIAL	1
1.2. CONSTITUCION DE 1814	3
1.3. EL PLAN DE IGUALA Y LOS TRATADOS DE CORDOBA	4
1.4. ACTA CONSTITUTIVA DE 1823	4
1.5. CONSTITUCION DE 1824	4
1.6. LEY DE CLASIFICACION DE RENTAS DE 1824	6
1.7. CONSTITUCION CENTRALISTA DE 1836	7
1.8. EL PROYECTO DE LA MINORIA DE 1842	8
1.9. CONSTITUCION POLITICA DE 1857	10
1. 10. CONSTITUCION POLITICA DE 1917	15

CAPITULO II

MARCO CONCEPTUAL DE LA DOBLE TRIBUTACION

2.1. CONCEPTO JURIDICO DE CONTRIBUCIONES O TRIBUTOS	20
2.1.1. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.	24
2.1.2. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES	26
2.2. EL PODER TRIBUTARIO EN MEXICO	27
2.3. PRINCIPIOS RECTORES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO	31
2.3.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD	31
2.3.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	33
2.3.3. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA DE LEGALIDAD	36
2.3.4. PRINCIPIO DE JUSTICIA	37
2.3.5. PRINCIPIO DE IGUALDAD	39
2.4. TEORIAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCION DE LOS TRIBUTOS	40

2.4.1 TEORIA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS _____	40
2.4.2 TEORIA DE LA RELACION DE SUJECION _____	41
2.4.3 TEORIA DE LA NECESIDAD SOCIAL _____	42
2.4.4 POSICIÓN QUE ADOPTA NUESTRA CONSTITUCIÓN _____	43
2.5 CONCEPTO DE DOBLE TRIBUTACION _____	44
2.6 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA _____	46
2.7. SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA _____	49
2.8. SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA _____	51

CAPITULO III

EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

3.1. LA DOBLE TRIBUTACION FISCAL _____	53
3.2. LA MULTIPLICIDAD DE ACREEDORES FISCALES SOBRE UNA MISMA FUENTE DE INGRESO GRAVABLE _____	60
3.3. MODALIDADES DE LA DOBLE TRIBUTACION _____	66
3.3.1. EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICION POR UNA MISMA ENTIDAD _____	68
3.3.2. CONCURRENCIA IMPOSITIVA SOBRE UN MISMO OBJETO GRAVABLE DE DOS O MAS SUJETOS ACTIVOS _____	72
3.3.3. LA ACUMULACION DE IMPUESTOS _____	75
3.3.4. CONCURRENCIA IMPOSITIVA SOBRE UNA MISMA FUENTE DE INGRESO GRAVABLE ENTRE DOS ESTADOS SOBERANOS _____	78
3.4. LA JUSTIFICACION CONSTITUCIONAL DE LA DOBLE TRIBUTACION SOBRE UN MISMO OBJETO GRAVABLE _____	81
3.5. CRITERIO ACTUAL DE NUESTRA LEGISLACION SOBRE LA DOBLE TRIBUTACION _____	84

CAPITULO IV

LA COORDINACION FISCAL EN MEXICO

4.1. LA POTESTAD TRIBUTARIA EN EL SISTEMA MEXICANO _____	90
4.1.1. CARACTERISTICAS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA _____	94
4.2. LA POTESTAD TRIBUTARIA FEDERAL _____	97
4.3. LA POTESTAD TRIBUTARIA ESTATAL _____	104
4.4. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA MUNICIPAL _____	108

4.5. EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL	113
4.5.1 ANTECEDENTES INMEDIATOS DE LA COORDINACION FISCAL EN MEXICO	113
4.6. INTEGRACION DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL	116
4.6.1. OBJETIVO DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL	116
4.6.2. FUNDAMENTO DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL	117
4.6.3. ADHESION AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL	118
4.6.4. LAS PARTICIPACIONES DE LOS ESTADOS, MUNICIPIOS Y DISTRITO FEDERAL EN LOS INGRESOS FEDERALES	120
4.6.5. ORGANISMOS EN MATERIA DE COORDIANCION FISCAL	123
4.7. LA COORDINACION FISCAL EN MEXICO COMO CENTRALISMO POLITICO	126

CAPITULO V

PROPUESTA DE REFORMA CONSTITUCIONAL COMO UNA SOLUCION PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

5.1. EL SISTEMA FEDERAL MEXICANO CONSAGRADO EN LA CARTA MAGNA	130
5.1.1. PRINCIPIOS BASICOS DEL FEDERALISMO	131
5.1.2. FEDERALISMO HACENDARIO	132
5.2. DELIMITACION DE CAMPOS IMPOSITIVOS FEDERALES Y ESTATALES PARA ELIMINAR LA CONCURRENCIA IMPOSITIVA PREVISTA EN LA CONSTITUCION, EN ACATAMIENTO DEL SISTEMA FEDERALISTA CONSAGRADA EN LA MISMA	138
5.3. REFORMA A LOS ARTICULOS 73 Y 116 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	144
CONCLUSIONES	150
BIBLIOGRAFIA y LEGISLACION	160

INTRODUCCION

El objetivo de este trabajo de investigación, es el análisis del fenómeno jurídico de la doble tributación que se presenta en nuestro país, mismo que se genera como consecuencia de la concurrencia impositiva entre los sujetos activos con capacidad para imponer tributos sobre una misma renta, utilidad o ingreso gravable, lo cual acarrea un grave perjuicio tanto para la economía de los contribuyentes como para las finanzas públicas.

La doble tributación es un problema tan añejo, que deja ver un sistema constitucional obsoleto, arcaico y hasta contradictorio en la regulación de dicho problema, por lo que en el desarrollo de esta investigación proponemos la solución que consideramos más viable para erradicar dicho problema.

Al fenómeno jurídico de la doble tributación se le ha pretendido dar una solución con la implantación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través del cual, mediante la celebración de convenios entre la Federación y Entidades Federativas se crean impuestos federales únicos y de los mismos se les otorga una participación a los Estados y Municipios, a cambio de que no mantengan en vigor los impuestos objeto de la coordinación y de esta manera evitar la competencia impositiva. Sin embargo, consideramos que con la Ley de Coordinación Fiscal se ha resuelto parcialmente dicho problema, pues si bien es que cierto dicho sistema que nos rige, desde el ámbito económico, puede ser aceptable, también lo es que desde el punto de vista jurídico no, pues pugna contra el Federalismo consagrado en nuestra Carta Magna, ya que tiende a la creación de un centralismo político-económico-fiscal contrario del todo a los principios característicos de la República Federal; además, la coordinación fiscal no puede evitar los casos de doble tributación.

La elaboración de esta tesis tuvo como impulso el estudio de este fenómeno, ya que consideramos que es un tema sobre el que poco se conoce dentro de nuestro sistema jurídico, y es por esto que estimamos que

su investigación y las conclusiones que obtuvimos como consecuencia de la misma, contribuirán a enriquecer nuestro acervo cultural, así como al planteamiento del fenómeno, una mayor atención del problema que constituye uno de los fuertes vicios de nuestro sistema impositivo e inclusive, proponemos una reforma constitucional en aras de mejorar la regulación de las finanzas públicas, para así poder cumplir con el objetivo de una tesis a nivel licenciatura.

Una de las principales dificultades que enfrentamos al realizar la investigación, fue el obtener la información ya que es un tema sobre el que poco se ha escrito en nuestro país; sobre todo, en relación a las fuentes de carácter histórico, además de que son pocos los autores nacionales que se dedican con profundidad a estudiar el problema de la doble tributación. Por otro lado, los autores extranjeros son ajenos a la realidad jurídica de nuestro país.

Para el desarrollo de este trabajo de investigación y con la finalidad de establecer un orden y sistematización, se procede a hacer el planteamiento de la siguiente manera: En el capítulo uno, llamado antecedentes del régimen fiscal en México, se establecen los precedentes, cambios y evolución legislativa del régimen tributario, para lo cual se analizan cuerpos legislativos tales como la Constitución de 1814, el plan de Iguala y los tratados de Córdoba, la Constitución de 1824, la ley de clasificación de rentas del mismo año, la Constitución centralista de 1836, así como las Constituciones de 1857 y 1917 entre otras, en un afán de desentrañar la evolución sufrida en materia impositiva en nuestros cuerpos legislativos y dejar en claro de donde parte el vicio de la doble tributación.

En el segundo capítulo, llamado marco conceptual de la doble tributación, establecemos los conceptos estimados como básicos para un mejor conocimiento del este fenómeno, para lo cual señalamos en qué consiste el poder tributario en México, es decir, el medio con que cuenta el Estado para hacerse llegar recursos que vengan a sufragar el gasto público; estudiamos los principios rectores de la potestad tributaria que son aquellas

garantías individuales que en materia fiscal consagra nuestra Ley Fundamental y que la autoridad, al dirigirse a los contribuyentes mediante leyes impositivas debe respetar en todo momento. El estudio de las mismas nos sirve para determinar si la doble tributación resulta de alguna manera ser contraria a alguno de esos principios; también se abordaron dentro de este segundo capítulo las teorías que fundamentan la percepción de los tributos con el objetivo de determinar el destino de las contribuciones que pagan los gobernados, así como también establecimos qué es la obligación tributaria y quién constituye el sujeto activo y pasivo de la misma.

El tercer capítulo, llamado el problema de la doble tributación en México, constituye un elemento medular dentro de esta investigación ya que el mismo nos sirve para el planteamiento directo del problema de la doble tributación, para determinar por qué y cuándo se genera este fenómeno y cuáles son las consecuencias que acarrea. Por lo tanto, establecimos cuáles son las distintas formas en que se presenta la doble tributación, las reglas imperantes que causan la existencia del problema, la justificación constitucional de su existencia para desentrañar de alguna forma las intenciones del legislador de incluirla en nuestra Ley Fundamental, así como también el criterio que actualmente se encuentra plasmado en nuestras leyes con respecto a este tema tan espinoso.

El cuarto capítulo tratado en el desarrollo de la investigación es, el relativo a la coordinación fiscal en México, en donde se tocan temas como la potestad tributaria que existe en nuestro sistema mexicano a favor de la Federación y de los Estados, así como la competencia tributaria que se ha delegado a favor de los Municipios. También analizamos el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, desentrañando cada uno de sus elementos más sobresalientes; así también explicaremos por qué se dice que ha tenido como uno de sus objetivos el darle solución al problema de la doble tributación, mismo que consideramos que no es completamente apegado a lo estipulado por nuestra Constitución. Por otra parte, señalamos por qué además de pugnar directamente contra el pacto federal tiende a la creación

de un centralismo político-económico-fiscal que atenta contra la soberanía y autonomía de las Entidades Federativas.

Por último, en el quinto capítulo, quizá el más importante del presente trabajo de investigación establecemos una propuesta de solución al problema de la doble tributación. El capítulo en comento es denominado propuesta de reforma constitucional como una solución para evitar la doble tributación en México, en el cual se pretendió plantear una delimitación de campos impositivos a favor de las Entidades Federativas de una forma similar a la que hace con la Federación, para que de esta manera existan reglas claras en nuestra Carta Magna que no den pie a interpretaciones centralistas que menoscaban las facultades que se le han concedido a las partes integrantes de la Federación. Por lo tanto, argumentamos mediante bases sólidas que se debe reformar el último párrafo de la fracción XXIX, del artículo 73, así como adicionar un par de fracciones al artículo 116, estableciendo las materias sobre las que pueden incidir gravando los Estados miembros de la Federación y de esta manera, evitar la concurrencia impositiva de los mismos sobre una misma fuente u objeto de ingreso gravable y así desaparecer de la Constitución el fenómeno de la doble tributación.

CAPITULO I
ANTECEDENTES DEL REGIMEN FISCAL EN MEXICO

1.1. EPOCA COLONIAL

La economía de la Nueva España, a fines del siglo XVIII, estaba organizada por disposiciones minuciosas y detalladas, destinadas a conceder y mantener un sistema complejo de privilegios.

El comercio con cualquier otro país que no fuera España, era ilegal.

Desde la época de la colonia, las provincias y posteriormente los Estados, impusieron tributos que gravaban la entrada y la salida de mercancías dentro de su circunscripción territorial; se le llamaba peaje cuando gravaba el tráfico de las personas y alcabala si gravaban el de mercancías, insumos o vehículos. Las licencias de importación y exportación para comerciar con la metrópoli, sólo podían obtenerse por una junta residente en Sevilla, controlada por mercaderes españoles.

En el interior de México, el comercio estaba casi tan rigurosamente reglamentado como las operaciones con en el extranjero; monopolios locales, los privilegios comerciales y las exenciones de impuestos proliferaban en toda el área de la colonia.

La producción estaba aún más controlada que el comercio. En principio, nada fabricado en España podía ser producido en México y lo producido en México era sujeto a la más minuciosa regulación.

"Esta concepción de la relación entre el sector comercial y el Estado prevalecía aún a mediados del siglo XIX, treinta años después de finalizar el dominio español":¹

El gobierno de la Colonia había organizado la hacienda pública y se practicaba lo que hoy se conoce con el nombre de política fiscal o financiera.

Los ingresos del Estado eran los siguientes:

¹ VERNON, Raymond. El dilema del desarrollo económico de México. p. 48.

- 1.- Impuestos directos, indirectos y mixtos; penas y confiscaciones,
- 2.- Bienes de propiedad de la monarquía, por declaración legal,
- 3.- Bienes de los muertos intestados y sin herederos legítimos, bienes mostrencos,
- 4.- Ingresos de las empresas del Estado, y
- 5.- Ingresos que no admiten clasificación precisa dentro de las categorías anunciadas.²

Otro de los aspectos a destacar en el análisis histórico es que el complicado sistema fiscal vigente reconocía el principio de la autonomía fiscal, consistente en que cada sujeto activo con capacidad tributaria podía gravar indiscriminadamente a los contribuyentes, lo que permitía obstaculizar el intercambio y a favorecer la actividad económica a base de pequeñas unidades. Esto quiere decir que los derechos de tránsito eran manejados de manera arbitraria ya que los productos eran gravados en cada una de las plazas por donde transitaban y hacían que el destinatario final tuviera que pagar precios excesivamente elevados y optara, en lo posible, por contar con suministros locales.

Dicho sistema fiscal aunado a las demás restricciones, daban un carácter estacionario permanente a la economía de la Nueva España.

La inexistencia de un mercado interno obedecía, además de las barreras geográficas que imposibilitaban las comunicaciones, a las alcabalas que entorpecían la circulación de bienes y pesaban para la formación de un sin número de pequeños mercados regionales, básicamente independientes.

Con la guerra de Independencia se inicia un periodo de anarquía general que perduró prácticamente hasta el Porfiriato y, sólo hasta el movimiento de la reforma se producen los cambios institucionales que inspirados en la ideología liberal permiten sentar las bases de un desarrollo capitalista apreciable en los últimos años del siglo XIX. La anarquía

² SOLIS MANJARREZ, Leopoldo. La realidad económica mexicana: retrovisión y perspectivas. p. 25

prevaleciente repercutió en el viejo sistema tributario heredado de la Colonia, acentuando su carácter anárquico y produciendo graves trastornos financieros que se traducen en una quiebra casi permanente de la hacienda pública y la economía nacional. Frecuentemente sucedía, que los diversos movimientos armados tomaron la tesorería y en su afán de allegarse medios económicos impusieron caóticamente nuevos gravámenes y sobre todo, aumentarían la deuda pública contrayendo empréstitos a muy altos intereses.

La fuente de ingreso por excelencia para la Federación eran los impuestos aduanales, pero como la deuda pública había crecido tanto, pesaba sobre esos impuestos un gravamen que no podía ser restituido.

“Los Estados por su parte se allegaban impuestos mediante las alcabalas, y un gran número de veces imponía sus propios impuestos al comercio exterior”.³

Este caos económico y financiero deberá ser tomado en cuenta para entender los intentos del establecimiento de un régimen constitucional, por lo que a continuación expondremos el desarrollo histórico de la facultad impositiva a través de nuestras Constituciones para determinar en qué momento surgió la concurrencia impositiva.

1.2. CONSTITUCION DE 1814

La primera Carta Fundamental de nuestro país fue la Constitución promulgada en la población de Apatzingan a iniciativa del general José María Morelos, mismo que reunió al congreso para ese fin. Esta tentativa de Constitución no representa ningún antecedente a nuestro estudio porque nunca estuvo en vigor, en consecuencia nunca fue ley, aunque no dejamos de reconocer que fue el primer intento formal para lograr una organización política del país.

³ LOPEZ CAMARA, Francisco. La estructura económica y social de México en la época de la reforma, p. 180.

1.3. EL PLAN DE IGUALA Y LOS TRATADOS DE CORDOBA

En el Plan de Iguala aparece el primer documento de Derecho Público Mexicano proponiendo una forma de gobierno de tipo monárquico moderado constitucional, el cual sería depositado en el rey de España, siendo en aquella época Fernando VII y formulado el procedimiento para designar Emperador de nuestro país a falta del mencionado soberano. Ni este ni los tratados de Córdoba tuvieron mayor significado como precedente histórico de nuestro tema.

1.4. ACTA CONSTITUTIVA DE 1823

Esta fue en concreto la primera Ley Fundamental de nuestro pueblo que creó a los Estados e implantó el bicameralismo que además dio origen a la concurrencia impositiva.

Dicha ley señalaba expresamente algunas facultades a la Federación, así como a los Estados en materia tributaria de acuerdo con diversos artículos de ésta Constitución; se facultaba a la Federación para que fijará cada año los gastos federales de la nación, en vista de los presupuestos que el poder ejecutivo le presentara; establecía las contribuciones necesarias a cubrir dichos gastos o proveía una potestad sobre la acción legislativa de los Estados, entre otras, la tributaria. Los Estados por su parte estaban facultados para gobernar y administrar dentro de su territorio con relativa libertad la materia tributaria.

Del conjunto de facultades otorgadas a la Federación y a los Estados por esta ley, surge la competencia impositiva y por ende la anarquía fiscal que como un mal incurable ha prevalecido hasta nuestros días.

1.5. CONSTITUCION DE 1824

En nuestra historia constitucional el primer antecedente del establecimiento de un sistema tributario concurrente entre los Estados y la

Federación se encuentra en la fracción IX, del artículo 13 del acta constitutiva de la Federación mexicana de 1824 que a la letra ordenaba:

“Pertenece exclusivamente al congreso general dar leyes y decretos... fracción IX: Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la República, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella al poder ejecutivo”.⁴

El alcance de esta facultad tributaria, según los términos de su redacción, es amplísima y puesto que en el mismo documento no se contiene más limitación que la reserva que en favor de la Federación se hace en los artículos 27 y 28 de la materia de Comercio Exterior y derechos de tonelaje, podemos concluir que se instituye un régimen de concurrencia tributaria casi absoluto, tomado del modelo norteamericano, por la admiración que en aquella época despertara en todos los órdenes la República del norte.

“Los diputados de los nuevos Estados vinieron llenos de entusiasmo por el sistema federal y su manual era la Constitución de los Estados Unidos del Norte, de la que corría una mala traducción impresa en Puebla de los Ángeles, que servía de texto y de modelo a los nuevos legisladores”.⁵

Fue así que la adopción del régimen de poderes tributarios concurrentes pasó junto con el sistema federal al preparatorio de nuestra primera Constitución, por efecto de la actitud imitativa a la Constitución Norteamericana de nuestros primeros constituyentes.

Al establecer la fracción IX, del artículo 13 de la mencionada acta constitutiva que: “Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la República...”, observamos que en él se contiene ya la frase gramatical y el mandato jurídico casi idéntico al que perdura hasta hoy, después de 179 años y de múltiples cambios, pasando de una

⁴ TENA RAMIREZ, Felipe. Leves Fundamentales de México, p. 156

⁵ Ibidem. p. 159.

Constitución a otra, en el precepto equivalente que es ahora la fracción VII, del artículo 73, de la Constitución General de la República, que expresa: "Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

1.6. LEY DE CLASIFICACION DE RENTAS DE 1824

En la República Mexicana se expidió la primera de ley de clasificación de rentas el 4 de agosto de 1824, precedente a la presentación del Acta Constitutiva y la Constitución Política de 1824. Esta ley clasificaba los campos impositivos de una manera distinta a la que se venía practicando al pasar de los años, introduciendo así una tesis distinta.

Se trata de la primera Ley de Clasificación de Rentas, que como su propio nombre lo indica, hacía una distribución de fuentes impositivas, contraria del todo a la doctrina norteamericana del poder tributario concurrente que se había adoptado en el Acta Constitutiva.⁶

Esta Ley de Clasificación de Rentas fue la primera de una serie de leyes semejantes que periódicamente fueron promulgadas durante el siglo XIX, procurando resolver el problema que derivaba de la adopción de la doctrina norteamericana, de la concurrencia de los poderes tributarios federal y estatal, en todas las fuentes impositivas, que acentuaba el carácter anárquico del sistema tributario.

"Los antecedentes de estas leyes se encuentran plasmados en las reuniones que en 1812, 1813 y 1822 se celebraron entre representantes locales y el federal para discutir problemas de concurrencia fiscal y delimitación de fuentes impositivas.

"Pero ni las reuniones de representantes estatales y federales, ni las que pugnaban contra la concurrencia pudieron cristalizarse. De las dos Constituciones vigentes durante ese siglo, ninguna recogió esa nueva tesis anticoncurrente, tal vez por lo exagerado del celo federalista de quienes eran protagonistas de la escena política de ese entonces, y que pensaban

⁶ YAÑEZ RUIZ, M. El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política. Tomo V, p. 151 y 152

siempre obsesionados por su modelo, que transigir en esa materia sería retroceder en el camino federalista.”⁷

La Ley de Clasificación de Rentas perfilaba una doctrina mexicana más apegada a la realidad política-financiera nacional del momento, repartiendo las materias objeto de tributos entre las distintas entidades públicas. Pero dicha ley no se incorporó como principio a la Constitución de 4 de octubre de 1824; tampoco se estableció un principio de clasificación en las bases orgánicas de 12 de junio de 1843.

Sin embargo, el establecimiento en la Constitución, de los principios consagrados en esta ley, hubiera contribuido en gran medida a eliminar la problemática concurrencia impositiva prevaeciente.

1.7. CONSTITUCION CENTRALISTA DE 1836

La Constitución centralista de 1836, en su artículo 44, fracción III, de la tercera ley y en su artículo 14, fracción I, de la sexta ley constitucional instauró, consecuentemente con el régimen centralista adoptado, un sistema de imposición por una sola autoridad que eliminó desde luego las concurrencias tributarias internas.

Aún cuando esta con esta Carta Magna desaparecía por completo el problema de las competencias impositivas, dicho sistema no era deseable ya que le quitaba por completo la autonomía de los Estado integrantes de la República, dejando el poder de imperio única y exclusivamente en poder central, cabe destacar que en nuestros días este sistema se está dejando ver nuevamente ya que con la coordinación fiscal implantada los Estados están dejando de utilizar sus facultades de imperio en materia impositiva a cambio de una participación en los impuestos federales, delegando sus facultades impositivas al arbitrio de un poder central llamado Federación.

⁷ SERVIN, Armando. Las finanzas locales durante los últimos cincuenta años, p. 25 y 26

1.8. EL PROYECTO DE LA MINORIA DE 1842

"En 1842, los acontecimientos políticos condujeron a la convocatoria de un nuevo congreso constituyente. La comisión designada para elaborar el proyecto correspondiente presentó en realidad tres:

- 1) El centralista de la mayoría,
- 2) El de la minoría federalista, y
- 3) El tercero unificado."⁸

De gran interés resulta para nuestro estudio el proyecto de la minoría, ya que sin dejar de lado el sistema federalista para la República Mexicana, si se apartaba de la doctrina norteamericana seguida en la mayor parte de los cuerpos legales, al instaurar un sistema tendiente a suprimir las concurrencias fiscales.

En el proyecto definitivo se proponía la adopción de un sistema federal de marcadas tendencias centralistas, pues en materia hacendaría se proponía la distribución parcial de fuentes tributarias, clasificándolas en generales de la nación y particulares de los departamentos.

"En artículo 125 del proyecto de transacción se establecen como fuentes impositivas reservadas al poder tributario de la federación las siguientes: aduanas marítimas y fronterizas, correos, papel sellado, lotería, caminos y canales que sean de su inspección; los bienes nacionales que no se hallen consignados al sostén de algún establecimiento público en los departamentos; el estanco de tabaco mientras subsista, y las demás contribuciones que con el carácter de generales establezca la ley. De lo contenido en esta última parte del precepto se concluye que el Congreso Nacional dictaría una ley en la que se definiría un catálogo enumerado concretamente la totalidad de las fuentes tributarias generales."⁹

⁸ TENA RAMIREZ, Felipe. Op. Cit. P. 218 y 241

⁹ Ibidem. p. 398

En relación a esto último, conviene hacer notar que en el precepto se consolida un elemento derivado de las influencias centralistas que se introducía en la titubeante doctrina de leyes clasificadoras.

En efecto, la facultad que se daba al Congreso Nacional ordinario para decretar qué fuentes impositivas tendrían el carácter de generales de la Federación y cuáles el de particulares de los Estados, esto significaba, contrariando un principio fundamental del federalismo, abandonar la autonomía de los Estados a las decisiones unilaterales de un poder de la Federación.

Se trata de un triunfo simultáneamente logrado por la mayoría centralista y sino, léase lo que Mariano Otero¹⁰, destacado miembro de la minoría y propugnador de la tesis federalista, había dicho:

“Un gobierno sin erario será siempre un vano simulacro de poder, y si hay algo averiguado en la ciencia política, es que el poder reside en el que decreta los recursos y atribuye sus productos”.

“Así también, el artículo 126 establecía la libertad de las asambleas departamentales para decretar sus tributos, desde luego, sin invadir la esfera federal que definiría el mismo legislativo general.”¹¹

Más atinado y consecuente habría sido establecer y detallar el catálogo de rentas, por lo menos en su parte sustantiva, en los preceptos rígidos de la Constitución en donde hubieran quedado fuera del alcance de la Federación.

También se instituyó un complicado sistema mixto, que centralizaba la administración, recaudación y vigilancia tributaria, e incluso se hacía alusión a la idea moderna de reparto de los productos.

Los proyectos de 1842 revisten gran importancia, porque en ellos se acogen a nivel constitucional los primeros pasos de una doctrina

¹⁰ Cit. por GAXIOLA F., Jorge. Los tres proyectos de 1842 p. 673 y 674

¹¹ TENA RAMIREZ, Felipe. Op. Cit. P. 398

distributiva de poder tributario que no fue desarrollada realmente en las Constituciones mexicanas.

1.9. CONSTITUCION POLITICA DE 1857

El 5 de febrero de 1857 se promulga la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, primera carta constitutiva con vigencia real y efectiva que inicia el fin del periodo anárquico.

Hacia 1856 privaba en México básicamente la misma situación de desorden y quiebra permanente del sistema hacendario. Subsistía todo el sistema de alcabalas que a través de un sinnúmero de aduanas interiores gravaban con una infinidad de impuestos a los productos que por ahí pasaban y que eran la base de las haciendas locales.

El gobierno federal seguía derivando sus ingresos, principalmente de los impuestos a las importaciones, entregados en hipoteca muchos de ellos para garantizar la deuda pública.

La legislación fiscal estaba inminentemente ligada a las luchas ideológicas sostenidas por los partidos políticos y ocupaba una posición importante en esos debates.

“Dos intereses contradictorios pugnaban por lo que creían debía ser la política fiscal: por un lado los industriales, quienes pedían la prohibición de importación de cualquier producto que se fabricara en el país y la aplicación de fuertes gravámenes a todos los demás productos para ser así atractiva su fabricación en México y al mismo tiempo procurar ingresos cuantiosos al Estado. El otro grupo, compuesto por comerciantes importadores se oponían a la política antes delineada argumentado que las prohibiciones y los altos derechos de importación no tenían más efecto que estimular el contrabando sin producir ingresos al Estado.”¹²

¹² LOPEZ CAMARA, Francisco. Op. Cit., p. 176

En el estatuto orgánico provisional expedido por Comonfort el 15 de mayo de 1856, se reconocía la existencia de las haciendas federal, local y municipal; en el artículo 109 se establecía lo siguiente: "La propiedad raíz, la industria fabril y el comercio extranjero pagarán según las leyes y decretos del Gobierno General, un impuesto común y uniforme en toda la República y los Gobernadores no podrán imponer mayores derechos sobre esos ramos"; y en el artículo 112 se dice que por ley especial de clasificación de rentas se fijarán lo que corresponde al Gobierno General, a los Estados y Territorios y a las Municipalidades.

El proyecto de Constitución que se propuso al Congreso en materia hacendaria presentaba una innovación radical expresada en su artículo 120 que a la letra decía:

"Los Estados, para formar su hacienda particular, solo podrán establecer contribuciones directas. La Federación solo podrá establecer impuestos indirectos..."

Tal parece que el precepto consagra la doctrina distribuidora de facultades tributarias, liberada de la influencia centralista que hacían remitir al Congreso General la atribución de definir que fuentes serían federales y cuales locales. Sin embargo, no fue ese el sentido del precepto, ni tampoco fue aprobado en su turno por el Congreso.

En efecto, como se dio a conocer en las discusiones correspondientes, el pensamiento de los autores del proyecto, según declaraciones de Arriaga y Mata, no era dividir los campos impositivos de la Federación y de los Estados, sino lograr la supresión de las alcabalas. Más aún en el seno del constituyente, Ocampo quien fue miembro de la comisión, hizo prevalecer la idea heredada del constitucionalismo Norteamericano de que: "... la clasificación de rentas no puede ser punto constitucional; considera que la Constitución en esta materia no puede dar más que las

bases generales sin entrar en los pormenores de una clasificación de rentas.”¹³

Así quedaron inadvertidas las bases de lo que podría haber sido un sistema fiscal anticoncurrente que involuntariamente se esbozaba y que conciliaba con la deseada organización federalista.

El problema de la concurrencia impositiva en la Constitución de 1857, apareció con caracteres más graves en relación con nuestras anteriores Constituciones, ya que las limitaciones que se establecieron a la facultad impositiva de los Estados por lo escasas que fueron, no podrían de manera alguna delimitar la esfera impositiva de la Federación como la de los Estados, porque si bien es cierto, que los constituyentes del 57 se plantearon el problema de la distribución de rentas directas para los Estados o indirectas para la Federación, también lo es que intencionalmente o no, se evitó delimitar las facultades de la Federación y de los Estados, desechándose el principio de distribución por lo que, tanto a la Federación como a los Estados quedaron en posibilidad de establecer unos y otros sus propios impuestos.

La necesidad de régimen anticoncurrente era tal, que en septiembre de 1857, unos cuantos meses después de haber entrado en vigor la nueva Constitución, el Congreso Federal ordinario promulgó una ley clasificadora de rentas, que fue seguida de otra en 1868. Ambas, desde luego, carecían de eficacia constitucional dado el sistema adoptado por el constituyente.

Al respecto, el maestro Ernesto Flores Zavala expresa que, “... las Constituciones de 1857 y de 1917 deliberadamente no hicieron esa delimitación de campos impositivos, siguiendo el ejemplo de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica que tampoco hace esa delimitación.”¹⁴

¹³ Cit. por ZARCO, Francisco. Historia del congreso extraordinario constituyente, p. 923 a 925

¹⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas, p. 317

En ese orden de ideas, quedó determinado que la Federación podía establecer libremente los impuestos que estimara necesarios para cubrir su presupuesto.

Don Ignacio Vallarta, sostiene que: "...la Federación está en libertad de establecer los impuestos que estime necesarios, sin estar limitada sólo a los de exportación e importación y acuñación de moneda, porque de otra manera carecería de sentido que la fracción VII dijera que podían establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y, por otra parte, la clasificación de las rentas fue desechada en el Congreso Constituyente, por lo que llega a la conclusión de que, los Estados no pueden establecer derechos de puerto, ni sobre las importaciones o exportaciones, ni acuñar moneda ni emitir papel sellado; pero con excepción de esos impuestos exclusivos de la Federación y de la alcabala prohibida para ésta y para aquéllos, pueden decretar cuantos crean convenientes sobre todos los valores que existan dentro de su territorio y que constituyan su riqueza, sin excluir los que representan las cosas importadas después de la importación... La Federación, a su vez, no puede ocupar ni disponer de las rentas de los Estados ni impedir la recaudación de las contribuciones de éstos, porque esto infringe el artículo 40 de la Constitución... Las facultades del congreso Federal y de las legislaturas de los Estados en materia de impuestos son concurrentes y no exclusivas, es decir, aquél puede decretar una contribución que recaiga aún sobre el mismo ramo de la riqueza pública ya gravado por el Estado." ¹⁵

Por lo tanto, en la Constitución de 1857, las facultades del Congreso Federal y las de las legislaturas de los Estados en materia de impuestos son concurrentes y no exclusivas; es decir, aquél puede decretar una contribución que recaiga sobre el mismo ramo de la riqueza pública ya

¹⁵ Ibidem. p. 350

gravada por el Estado. Así, la práctica real del federalismo constituía una meta deseable de alcanzar. Por ello, creemos que un sistema de clasificación de rentas hubiera constituido un instrumento idóneo, pues el fortalecimiento de las haciendas estatales hubiera permitido acercarse más al federalismo.

Todos los sistemas de distribución de poder tributario que se intentaron en el siglo XVIII, estuvieron condicionados por las circunstancias políticas y económicas que los hacían posibles y adecuados en ese momento histórico.

Una modificación importantísima fue introducida en las bases del desordenado sistema fiscal. Esta se contenía en el artículo 124 de la Constitución de 1857 que ordenaba: "...quedarán abolidas las alcabalas y aduanas del interior en toda la República". La prohibición de establecer este tipo de impuestos y sus métodos de exacción permitiría la creación de un solo mercado libre e integrado, vinculados entre sí a la multitud de minúsculos mercados desprestigiados por todo el territorio. Esta prohibición sin duda alguna, es una de la más importantes introducidas por los reformadores, porque sentó las bases para el desarrollo capitalista mexicano.

Los siguientes artículos de la Constitución de 1857, engloban la doble imposición a que hemos hecho mención en los párrafos precedentes:

Artículo 31.- "Es obligación de todo mexicano:

Fracción II. Contribuir a los gastos públicos así de la Federación de los Estados y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Fracción VII. "La Federación a través del Congreso de la Unión impondrá las contribuciones que fueren necesarias a cubrir el presupuesto.

Artículo 112. "Tampoco pueden sin el consentimiento del Congreso los Estados establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puerto, ni imponer contribuciones ni derechos sobre importaciones y exportaciones."

Artículo 124. "Se prohíbe a los Estados:

- a) Gravar el tránsito de mercancías en su circulación interior.
- b) Gravar los artículos de producción nacional para su salida al extranjero y para otros Estados.
- c) Conceder exenciones en favor de productores.
- d) Aumentar el tanto del impuesto sobre mercancías por razón de procedencia."

Por lo anteriormente expuesto, consideramos que las limitaciones establecidas en la Constitución de 1857 a los Estados en materia de imposición de contribuciones, influyeron para acrecentar el problema de la doble imposición.

1. 10. CONSTITUCION POLÍTICA DE 1917

La situación creada en la Constitución de 1857 se conservó en la de 1917, pues tampoco se hizo una discriminación de los campos impositivos, y sólo se agregó entre las prohibiciones de los Estados la de emitir estampillas, reservándose así, la Federación, el impuesto al timbre.

El grave sistema de concurrencia tributaria esbozado en los anteriores textos Constitucionales, fue adoptado en iguales términos por el Constituyente de 1917 y así ha subsistido hasta la fecha, si bien un poco modificado por el contenido de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

Por decreto de 13 de octubre de 1942, se reformó la fracción XXIX del artículo 73 y se concedieron facultades al Congreso de la Unión para establecer contribuciones de manera privativa para la Federación, fuentes sobre las cuales las Entidades Federativas no podían establecer impuestos. En ese mismo decreto se adicionó la fracción IX del artículo 117, que al hablar de lo prohibido a los Estados dice: "Gravar la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas diferentes de lo que el Congreso de la Unión autorice."

Dentro de la forma de prohibición, en realidad se está reconociendo que el derecho de gravar esta fuente corresponde a los Estados, sólo que no pueden hacerlo a su arbitrio, sino sobre las bases y cuotas que fije el Congreso de la Unión, quien tendrá la obligación de señalarlas. Si el constituyente hubiera querido que quedaría a la discreción del Congreso de la Unión autorizar a los Estados para establecer este gravamen, lo hubiera incluido en la fracción I del artículo 118 de la Carta Magna, pero al hacerlo en la forma que lo hizo, significa que pretendió sólo lograr la uniformidad en las cuotas y en la forma de cubrirlo, pero no que el Congreso de la Unión pudiera impedir a los Estados su percepción.

En consecuencia el problema de la concurrencia impositiva se presenta actualmente en nuestro texto Constitucional, pues tampoco en éste se hizo delimitación de campos impositivos, conforme a nuestra organización, otorgados a la Federación y a los Estados, y a través de estos últimos a los Municipios.

Para determinar con mayor claridad este problema, señalaremos los diversos preceptos constitucionales relacionados entre sí, mediante los cuales se permite la concurrencia impositiva entre la Federación y los Estados que la integran.

Artículo 31. "Son obligaciones de los mexicanos:

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

Del análisis del precepto en comento, se desprende que en el mismo se encuentran señalados los sujetos activos tributarios; la Federación y los Estados, otorgándoles facultades impositivas plenas a estas entidades sin ninguna limitación, salvo las establecidas en el artículo 73 constitucional en su fracción XXIX, en la cual señalan fuentes exclusivas de imposición a favor de la Federación.

El mismo artículo 73, al definir las facultades del Congreso en su fracción VII consigna: "La de imponer las contribuciones necesarias a

cubrir el presupuesto", lo que significa que la Federación puede decretar todos los impuestos necesarios para ese fin, eligiendo las fuentes necesarias, extendiendo por tal motivo su campo impositivo más allá de lo convenido de acuerdo con las facultades que le otorga dicha fracción, originándose de esta manera la concurrencia impositiva.

La fracción XXIX de este mismo artículo 73, señala expresamente diversas facultades exclusivas de la Federación, consignándose dichas facultades en establecer contribuciones sobre:

1°.- "Sobre el comercio exterior

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

3°.- Sobre instituciones crédito y sociedades de seguros

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

5°.- Especiales sobre

a) Energía eléctrica

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza

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

En ese orden de ideas, podemos vislumbrar que entre la fracción VII y la XXIX del artículo 73 Constitucional existe una relación impositiva, pues en la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes de impuestos que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello

signifique que está impedida para gravar otras fuentes en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 Constitucional; o sea, que si lo que grava la Federación no es suficiente para cubrir el presupuesto, entonces concurre con los Estados, afectando otras fuentes para obtener sus recursos suficientes. Estas fuentes sobre las que Federación puede ampliar su facultad impositiva también pueden ser gravadas por el otro sujeto activo con potestad tributaria, es decir, las Entidades Federativas al no tener mayores prohibiciones que las señaladas en la fracción XXIX del artículo en comento, lo que genera como consecuencia la concurrencia impositiva y un grave perjuicio para los contribuyentes.

En justicia, no debe concebirse que la Federación no tenga límite en sus facultades impositivas en virtud de que éstas podrían -y así elevarse hasta el máximo y absorber los ingresos de los Estados y Municipios, y por ende, la vida económica de las Entidades Federativas estaría subordinada a los poderes de la Unión.

Otro artículo que reviste gran importancia para el objeto de nuestro estudio es el 124 Constitucional que establece que: "Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados".

Aplicado en estricto sentido lo establecido en estas máximas constitucionales, llegaremos a la conclusión de que por estar expresamente señalados los renglones exclusivos de la Federación en la fracción XXIX, todas las demás fuentes de imposición corresponden a los Estados.

Desde luego esta solución es totalmente contraria a la práctica, porque no nos podemos imaginar a la Federación limitada a cubrir sus gastos exclusivamente con los impuestos que en forma expresa le concede la Constitución, porque de ser así, tal vez ni implantando el impuesto máximo ésta subsistiría, no obstante la exclusividad que tiene para gravar las fuentes a que se contraen dichas materias.

En el rubro tributario es notable que en la Constitución Política Federal se tiene un sistema muy impreciso, conflictivo y hasta incongruente ante la carencia de reglas específicas para delimitar la esfera tributaria federal, estatal y municipal. El establecimiento de la concurrencia impositiva queda demostrado y fundamentado por los distintos preceptos de nuestra Carta Magna, misma que constituye el problema de fondo en estudio y que en los capítulos subsecuentes habremos de analizar con mayor profundidad.

**CAPITULO II
MARCO CONCEPTUAL DE LA DOBLE TRIBUTACION**

2.1. CONCEPTO JURIDICO DE CONTRIBUCIONES O TRIBUTOS

Los ingresos que el Estado obtiene para la satisfacción del interés general representan una parte importante de su patrimonio. En este sentido, resulta oportuno señalar que el patrimonio del Estado se encuentra constituido por el conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que, como elementos constitutivos de su estructura, ha acumulado y posee a título de dueño o propietario, para destinarlos o afectarlos de forma permanente a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos a su cuidado, o la realización de sus objetivos de política social y económica. Una rama importante del patrimonio del Estado lo constituyen las contribuciones, que está formado por las aportaciones de sus gobernados y que constituyen nuestro objeto en estudio.

En México no encontramos concepto de tributo en ninguna Ley. El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación usa la palabra contribución, pero no define a ésta. Sin embargo, estimamos que en el derecho mexicano contribución y tributo son sinónimos, por lo que en lo subsecuente utilizaremos ambos términos indistintamente.

Rafael de Pina, define a los tributos de la siguiente manera: "Contribución es la aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales."¹

Dichos tributos, son ingresos ordinarios que deben percibirse conforme a los presupuestos y leyes relativas año con año, para afrontar el gasto público, pues un Estado, sin los tributos o contribuciones de sus gobernados resultaría imposible de subsistir.

¹ DE PINA VARA, Rafael. Diccionario de Derecho. Edit. Porrúa. México 1998.p.194.

"Las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas."²

De acuerdo con lo conceptualizado por el maestro Giuliani Fonrouge, la contribución es: "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público."³

Sergio Francisco de la Garza lo conceptualiza de la siguiente manera: "Tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."⁴

Quintana y Rojas, establecen que: "Los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio y destinadas a atender sus necesidades y a realizar sus fines políticos, económicos y sociales."⁵

Por otra parte, Delgadillo Gutiérrez establece que: "Los tributos son aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público."⁶

Se trata de aportaciones pecuniarias que hacen las personas físicas y morales, por el solo hecho de ser miembros de una nación o por percibir ingresos, rentas, utilidades o ganancias dentro de su territorio; tal es el caso de los impuestos sobre la renta y al valor agregado o también llamado al consumo, que son los tributos que de alguna manera involucran a

² SANCHEZ GOMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Porrúa. México 2001.p. 207.

³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Edit. Desalma. Buenos Aires, Argentina.1976. volumen I. p. 257.

⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano. Edit. Porrúa, México 1999, p. 320

⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge ROJAS YAÑEZ, Derecho tributario mexicano. Edit. Trillas, México 1999, p.64

⁶ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis, Principios de derecho tributario. Edit. Limusa, México 2000, p. 37

todos los individuos de un país determinado o que tiene relaciones comerciales, industriales o prestan servicios dentro de su espacio físico-geográfico, aunque sean de nacionalidad extranjera o no radiquen en dicho Estado.

En nuestro país, por mandato de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal, se determina que es obligación de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, de la Federación, del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Interpretado en estricto sentido el precepto que consagra la obligación de pagar éstos tributos, parecería que exime a los extranjeros del pago de aquéllos; sin embargo, las contribuciones no sólo deben pagarlas los mexicanos sino todos aquellos que se sitúen en los presupuestos previstos por las leyes que las crean y determinan, y que señalan las calidades que deben reunir los sujetos pasivos de la obligación; por lo que se alcanza la convicción de que la obligación contributiva al ser general, obligatoria e impersonal puede comprender a mexicanos y extranjeros, tal como se deduce del artículo 1º de la ley del impuesto sobre la renta, siempre y cuando su situación coincida con el hecho generador del tributo.

Conforme a lo expuesto, el elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, que así lo convierte en una prestación obligatoria y no voluntaria, ya que constituye manifestaciones de voluntad exclusivas del Estado, en ejercicio de su poder de imperio. En consecuencia, lo establecido por dicho precepto constitucional deja en claro el compromiso que tenemos todos los individuos que formemos parte de esta nación, de aportar una parte de nuestra riqueza, ingresos o recursos para hacerle frente a las necesidades sociales propias de cada esfera de gobierno citada; pero esto deberá hacerse, respetando en todo momento las máximas de proporcionalidad y equidad, así como el principio de legalidad que debe regir todo acto de autoridad, para que la obligación contributiva tenga certeza en cuanto a sus elementos constitutivos, y para que los preceptos jurídicos en la

materia reúnan las características de generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, que en su esencia, haya igualdad, uniformidad y moderación de las cargas aplicables a cada persona física y moral, tomando en cuenta sus posibilidades económicas, y librando de las mismas a quienes alcancen la excepción llamada exención.

Otro aspecto importante a destacar, es que las contribuciones deberán destinarse a sufragar el gasto público federal, así como el de las Entidades Federativas, Municipios y Distrito Federal, entendiéndose por ello, que todos los ingresos públicos, vía contribuciones, sean enfocados correctamente a cumplir las necesidades de la colectividad, pues existen rubros muy específicos que nos revelan la esencia del gasto público, como lo son la educación, seguridad pública, seguridad social, salubridad, administración de justicia, defensa nacional, obras públicas, entre otros. Para ese efecto, se formulan anualmente los presupuestos de ingresos y egresos, existiendo un sistema de cuenta pública que nos permite conocer su manejo, si fue correcto o no. Sin embargo, es por demás sabido, que en la práctica el destino de la mayor parte de las contribuciones es el pago de los salarios y emolumentos de los servidores públicos, así como el financiamiento para el funcionamiento del complejo aparato del Estado, a lo que se le conoce como gasto corriente, y no se destina el porcentaje debido a promover el desarrollo de la economía nacional para fortalecer las actividades productivas y la disposición de recursos necesarios para programas de seguridad social, es decir, el gasto programable.

Los tributos deben estar previamente establecidos en la ley, respetando ante todo el principio de legalidad; en consecuencia, los tributos constituyen obligaciones *ex-lege*. La fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la ley, hecho imponible, hipótesis de incidencia y un hecho generador que se ajuste perfectamente a la hipótesis.

La doctrina expresa que las contribuciones constituyen el renglón más destacado dentro de los recursos económicos con los que

cuenta el Estado para cumplir sus fines. Esto es por la importancia del monto de ingresos que representan dentro del cuadro general de los ingresos públicos.

2.1.1. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.

Muchas y muy variadas son las clasificaciones que los tratadistas del derecho han realizado respecto de los tributos, inclusive, algunas contradictorias. Pero para el efecto de nuestro estudio y con el propósito de evitar caer en complicaciones inútiles, abordaremos la clasificación de las contribuciones como lo hace nuestro Código Fiscal de la Federación y como complemento, las de nuestros más ilustres tratadistas.

I. Impuestos. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, fracción I, define que: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la 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, III y IV de ese mismo artículo" (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente).

Rodríguez Lobato señala: "El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato."⁷

II. Derechos. El artículo 2º, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como: "...las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados..."

⁷ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Edit. Harla, México 1999, p. 61

El maestro Rodríguez Lobato establece que: "Los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios."⁸

III. Aportaciones de seguridad social. La fracción II, del artículo 2º, del Código Fiscal de la Federación señala que: "...son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo Estado."

"Esta categoría de gravamen se refiere a la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de especiales actividades del Estado. Por ejemplo, las cuotas obrero-patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social."⁹

IV. Contribuciones de mejoras. "Contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas." Artículo 2º, fracción III, del Código fiscal de la Federación.

Narciso Sánchez Gómez las define como: "Los ingresos que perciben las entidades públicas (Federación, Entidades Federativas y Municipios), por vías de derecho público, dado que su establecimiento es una muestra del ejercicio de la autoridad o imperio que detenta el Estado, y que lleva como finalidad cubrir gastos específicos que se ocasionan por la construcción, mejoramiento y conservación de obras públicas, y que como consecuencia reportan una ventaja o beneficio personal directo para los contribuyentes."¹⁰

⁸ Ibidem. P. 77

⁹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge ROJAS YAÑEZ, Op. Cit., p. 47

¹⁰ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit. p 275

2.1.2. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Los elementos de las contribuciones constituyen las partes esenciales o medulares de la obligación tributaria, ya que por medio de ellos se puede conocer el momento en que surge una obligación fiscal, quienes son los sujetos que intervienen en dicha obligación, cual es su objeto, la base para determinar su monto, la tarifa aplicable, la forma y periodo de pago, las exenciones de la misma, así como su requerimiento en la vía coactiva; las cuales enumeramos a continuación:

A. **Sujeto Activo.-** Es el acreedor de la obligación contributiva, es decir, quien tiene la obligación y facultad de exigir el pago del tributo. En nuestra legislación se señalan como sujetos activos del tributo a la Federación, Entidades Federativas, Distrito Federal y Municipios, los cuales pueden exigir legalmente el entero del tributo dentro de su propia esfera de competencia.

B. **Sujeto Pasivo.-** Es la persona física y moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada a pagar una contribución, cuando su situación jurídica concuerde con la hipótesis legal conducente a ese deber.

C. **El objeto.-** Es la materia, actividad o acto sobre el cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones, ingresos o riqueza generadora del tributo.

D. **La base.-** Es la cuantía de rentas, la cosa o el valor asignado, una riqueza sobre la cual se determina el tributo a cargo del sujeto pasivo o del responsable solidario, como puede ser el monto de la renta percibida, el valor de una porción hereditaria, el valor de un bien inmueble, etc.

E. **La cuota o tarifa.-** Es la unidad o medida de donde se parte para cobrar el tributo, llamado también tipo de gravamen cuando se expresa en un tanto por ciento, y que puede darse mediante listas específicas o unidades para determinar el monto de la contribución partiendo de su base, la cual puede ser variable, diversificada, progresiva, fija, de

derrama; en todos los casos debe buscarse el respeto a las garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad.

F. Las exenciones.- Se refiere a los casos que están liberados de la obligación tributaria las personas físicas y morales, por razones económicas, sociales, políticas y jurídicas y sobre todo para proteger su economía. La exención es una prerrogativa que se concede a una persona liberándola del cumplimiento de una obligación fiscal, ya sea para no pagar un impuesto, derecho o contribución especial, como puede ser el que percibe una renta mínima, los predios rústicos destinados a la agricultura y la ganadería ante el bajo rendimiento de ellos, el salario mínimo, la producción y consumo de artículos básicos para la subsistencia de la población.

G. La forma y periodo de pago.- La forma de pago de las contribuciones, como lo hemos venido manejando, puede ser en dinero o en especie, siguiendo la legislación aplicable para cada caso y según el país de que se trate; en México, generalmente el entero respectivo se hace en efectivo, en moneda del curso legal siguiendo las modalidades jurídicas conducentes, con las excepciones que en algunos casos se permita en especie. El periodo de pago, es variable y diversificado, ya que no hay uniformidad para todas las contribuciones, pero el plazo deberá estar determinado en la ley que establece el tributo, el cual podrá ser mensual, bimestral, trimestral, semestral o anual dependiendo de cada caso concreto.

2.2. EL PODER TRIBUTARIO EN MEXICO

Es un punto que constituye un tema medular en el objetivo de nuestra investigación, y el mismo será motivo de un análisis más profundo en un capítulo posterior. Pero a manera de preámbulo y a efecto de cumplir con la finalidad de este capítulo, únicamente nos ocuparemos de definirlo. Es un aspecto respecto del cual no hay uniformidad de criterios entre los estudiosos del derecho en cuanto a su denominación, ya que algunos lo identifican como poder impositivo, para otros es el poder tributario, también es conocido como supremacía tributaria; lo cierto es que en todos los casos y

enfoques se conduce a un punto en común, que consiste en explicar o definir el modo o manera que utiliza el Estado para obtener recursos tributarios que vengan a sufragar el gasto público, haciendo uso de su poder, de su soberanía o autoridad.

Al respecto, el maestro Sánchez Gómez establece que: "La potestad tributaria del Estado, es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico." ¹¹

Asienta Sergio Francisco de la Garza¹², que: "Recibe el nombre de poder tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas."

Quintana y Rojas establecen que: "La facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hayan en su jurisdicción, es lo que representa la potestad o poder tributario." ¹³

Arturo de la Cueva¹⁴, señala que: "El poder tributario es aquel que se manifiesta como el poder coactivo del Estado, manifestado en la imposición de los tributos."

En ese orden de ideas, el poder tributario del Estado es aquel mediante el cual los gobernados quedan obligados, por mandato de nuestra Carta Magna, a contribuir una parte de su riqueza para sufragar el gasto público, en beneficio de la colectividad, y aun por encima de la voluntad singular de algún miembro de la comunidad.

La potestad tributaria es connatural a la razón de ser del propio Estado. Desde el momento que surge como una forma superior de

¹¹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit. P. 92

¹² DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. P.207

¹³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge, ROJAS YAÑEZ. Op. Cit. P 207

¹⁴ DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal, Edit. Porrúa, México 1999. p. 46

organización social, se ve en la necesidad de allegarse recursos para hacerle frente a sus diversos cometidos de orden público y de interés social. La vía fundamental para lograrlo ha sido mediante el establecimiento de contribuciones provenientes del patrimonio de los particulares, pero ello desde un principio fue establecido mediante un sistema normativo para que los súbditos quedarán obligados para con el poder público en hacer sus aportaciones.

La doctrina ha establecido que en términos generales, el poder tributario se fundamenta en la soberanía del Estado; es decir, el derecho estatal de exigir contribuciones tiene su fundamento en la calidad que se le atribuye al Estado como órgano supremo de autoridad de acuerdo con el cual es reconocido como institución que dentro de la esfera de su competencia no tiene superior, y en virtud de esta potestad soberana está facultado para imponer las contribuciones a sus gobernados.

Sin embargo, existe otra corriente, con la cual diferimos, la cual combate el criterio de que la soberanía es el fundamento del poder tributario. Considera que la soberanía es política antes que jurídica y corresponde a la idea del Estado como entidad de derecho internacional; por otra parte, la soberanía es una e indivisible y pertenece a la nación misma, esto es, al pueblo. Además, dentro de su jurisdicción o ámbito territorial, el Estado no debe, ni tiene porque invocar su soberanía, le basta su poder de imperio que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno, el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.

Nuestra discrepancia con esta teoría, radica en que consideramos que la soberanía es esencialmente el fundamento del poder tributario y no sólo el poder de imperio, ya que si bien es cierto que la soberanía radica esencial y originalmente en el pueblo, como lo preceptúa la Constitución en su artículo 39, también lo es que el pueblo manifiesta esa soberanía a través de sus representantes electos por consenso popular. En este orden de ideas, la soberanía del pueblo se manifiesta a través del Poder Legislativo en el momento en que este procede a establecer las

contribuciones que serán necesarias para sufragar el gasto público. Por otro lado, el poder de imperio va implícito a la soberanía y no pueden separarse, ya que mediante dicho poder se puede exigir de los gobernados el cumplimiento obligatorio de los mandatos que fueron expedidos soberanamente.

Por otra parte, el poder tributario no es ejercido por el Estado en el momento que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarles, ya que ello se configura en el momento en que el Estado, por conducto del Poder Legislativo, determina de manera general, obligatoria e impersonal, cuáles son los hechos o situaciones que, en caso de producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones. Por ello dicho poder es atribuible exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes fiscales; correspondiéndole al poder ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, el determinar o comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagarlas, señalar o determinar su cuantía o bien, verificar si las prestaciones que se han realizado se encuentran ajustadas a ley.

Por último, resulta conveniente dejar en claro la diferencia existente entre potestad tributaria y competencia tributaria. La potestad tributaria como ha quedado debidamente establecido, es la facultad con que cuenta el Estado para establecer los tributos, la cual, por mandato constitucional, corre a cargo de la Federación por conducto del Congreso de la Unión y de las Entidades Federativas por conducto de las legislaturas locales. Por ende la potestad tributaria se agota con la creación de la ley; por otra parte, la competencia tributaria es una facultad general y abstracta con que cuentan los entes públicos, como es el caso de los Municipios, para cobrar los tributos una vez que los gobernados se han adecuados a la hipótesis prevista en las leyes fiscales, es decir, una vez que han realizado el hecho generador.

2.3. PRINCIPIOS RECTORES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

En este punto abordaremos el estudio de los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tienen los particulares frente al poder público, para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco constitucional y que se observen los derechos fundamentales contenidos en la Carta Magna, con el objeto de que la obligación contributiva siempre se ajuste al principio de legalidad, que se respeten las garantías de libertad, igualdad, seguridad jurídica, generalidad, proporcionalidad y equidad, entre otras, que permitan alcanzar la justicia y la armonía en las relaciones de gobernantes y gobernados.

El derecho fiscal se caracteriza por ser la rama del derecho que atenta directamente contra la economía de los particulares, en bien del interés público, por lo que deben sus disposiciones tener como límite o marco de referencia, lo que la Ley Fundamental les señale. Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan la guía suprema de todo el orden jurídico-fiscal, ya que de lo contrario se puede caer en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad, y por lo tanto, carecerían de validez jurídica. Ante ello, los afectados están en su derecho de hacer valer los medios de defensa previstos en la legislación, para evitar de esta manera la aplicación indebida de normas o actos que contravengan los principios rectores de la potestad tributaria.

2.3.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio constituye la matriz, tanto del ejercicio de la potestad tributaria Federal, Estatal, así también de la competencia Municipal; como lo relativo a los cimientos de la obligación contributiva de los mexicanos al establecer que: artículo 31 "Son obligaciones de los mexicanos... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación,

como del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

“El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege.*”¹⁵

Tal principio establece que todas las obligaciones contributivas de los particulares, destinadas a cubrir el gasto público, deben nacer de una ley, y que no puede haber tributo sin una norma jurídica que lo regule: que desde un punto de vista material, sea obligatoria, general e impersonal; y desde el punto de vista formal, sea emitida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa, esto es, por el Congreso de la Unión para el ámbito Federal y por las legislaturas de los Estados para las Entidades Federativas y sus Municipios.

De igual manera, el principio de legalidad indica que la ley que establece la obligación contributiva debe precisar sus elementos, como son: los sujetos activo y pasivo, el objeto de la misma, la base, la tarifa, el período de pago, los casos de exención, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo y los medios de defensa a favor del gobernado, las cuales deberán establecerse en las leyes materiales y procedimentales respectivamente.

El maestro Sergio Francisco de la Garza, en su magnánima obra Derecho Financiero Mexicano, cita el criterio de la suprema Corte de Justicia de la Nación, señalando que:

“El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...”, en nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en

¹⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. P. 265

una ley. No significa sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior. La arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano.

2.3.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Se trata de un aspecto central y fundamental para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y para la determinación de la obligación contributiva. Dicho principio se encuentra contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal, en donde es visible la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público de una manera *proporcional y equitativa* que dispongan las leyes a favor de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

De acuerdo con el criterio de nuestro máximo tribunal, la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía

individual, aun cuando el precepto se encuentra localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución.

Así también, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido jurisprudencia, la número 541 de la recopilación de 1955, en los siguientes términos. "De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos."

La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingreso o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente. Y como excepción a tal principio, los que no tengan ninguna posibilidad contributiva por carecer de bienes o recursos pecuniarios, quedan liberados de dicha obligación para así lograr lo que se debe entender por justicia fiscal.

La excesiva contribución molesta e irrita al particular, lo desilusiona y lo orilla a evadir sus obligaciones tributarias; ello es grave y perjudicial tanto para la economía de los gobernados como para el propio fisco, pues el abuso se vuelve confiscatorio de los ingresos y riqueza de los contribuyentes, y por tal motivo, se estará en presencia de una medida ilegal y arbitraria que se encuentra prohibida por la Carta Magna. Es por eso que todos los impuestos, derechos y contribuciones especiales deben ser moderadas, con cuotas o tarifas livianas y con una tendencia progresiva, para que en forma gradual se determinen las obligaciones tributarias, para que pague más el que más gana o tiene más bienes, que pague menos el

que tiene ingresos menores y que no pague nada el que no tiene que aportar al fisco.

Por otro lado, la equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, es decir, que si realizan iguales actos, tiene similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando en forma igual a los iguales y desigual a los desiguales.

En esencia, esta máxima constitucional expresa la necesidad de una justicia tributaria. Al respecto, Flores Zavala argumenta lo siguiente: "Con la expresión proporcional y equitativa sólo se busca la justicia de los impuestos. Ahora bien, este principio requiere la realización de sus principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible." ¹⁶

Sergio Francisco de la Garza, considera: "Que la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva... En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos." ¹⁷

Para el maestro Margáin Manautou, la proporcionalidad y equidad denota: "Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia; que sea

¹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México 1977, Edit. Porrúa, P. 179

¹⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. P. 272

equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”¹⁸

En este orden de ideas, la proporcionalidad y equidad deben imperar ante todo, en las contribuciones a cargo de los gobernados, a fin de colocarlos en una situación de igualdad que pague mas el que mas tiene y menos el que menos tiene, así como en una situación de igualdad respecto de las personas que realizan el mismo hecho generador o la misma actividad y que les genere la misma o similar riqueza, renta o utilidad; es por esto que la sobreposición de impuestos, es decir, la doble tributación pugna contra este principio, toda vez que personas que se adecuan a una misma situación jurídica prevista en la ley, deben gozar de una situación de igualdad, y aquellas que son gravadas doblemente por la misma actividad las coloca en desventaja, respecto de aquellas quienes únicamente tiene una sola carga impositiva por la misma actividad. Y ante esta situación se quebranta la justicia fiscal exigida por este principio rector de la potestad tributaria.

2.3.3 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA DE LEGALIDAD

Este principio representa los cimientos de todas las actividades tributarias del Estado, al sostener que todas sus funciones, actos, operaciones o tareas que tiene encomendadas, deben estar debidamente fundadas y motivadas para darle seguridad jurídica a los particulares a quienes les dirige sus determinaciones, resoluciones o acuerdos, pues constituye el pilar de la vida jurídica de México, tal como lo establece el primer párrafo del artículo 16 de la Carta Magna, que a la letra dice: “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 de procedimiento.”

En acatamiento a dicho principio, las autoridades fiscales, están sujetas a iniciar y desarrollar los procedimientos tributarios correspondientes

¹⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. La Constitución y algunos aspectos de derecho tributario mexicano. UASLP, México 1967, p. 109

por escrito; que sea de la esfera de su competencia el asunto respectivo, que dicho procedimiento se entienda con el destinatario o con su representante legal; y que se le dé la oportunidad de ser escuchado en defensa propia.

“Por fundamentación, comprendemos que los actos o procedimientos de naturaleza fiscal al realizarse por escrito deben especificar las normas jurídicas materiales como procedimentales que los rigen, y para que a ciencia cierta se conozca por el destinatario el sustento legal, debiendo existir adecuación entre los motivos y sus bases jurídicas para que se justifique la hipótesis normativa.

“Por motivación, entendemos, que todo acto, procedimiento o resolución fiscal, debe señalar las razones particulares, las circunstancias o motivos que dieron lugar a esa actuación o determinación en una forma clara y explícita para que el particular interesado la pueda entender, valorar comprender y cumplir, o en su caso para inconformarse legalmente en contra de la misma, si es que es improcedente, injusta, arbitraria o ilegal.

“Este principio nos conduce a sostener, que todas las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite, cuidando la correcta aplicación de la misma, para evitar el abuso, la desproporción, la arbitrariedad, la injusticia manifiesta o la ilegalidad en perjuicio de los particulares, pues no se puede perder de vista que estamos en presencia de una garantía individual de seguridad jurídica, y en caso de quebrantarse por los servidores públicos se puede restablecer su vigencia al hacer valer los medios de defensa legal que han sido creados a favor de los contribuyentes, como son los recursos administrativos, el juicio de nulidad y el juicio de amparo.”¹⁹

2.3.4. PRINCIPIO DE JUSTICIA

Adam Smith, estableció en su obra *La Riqueza de las Naciones*, que el principio de justicia consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y, de la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.

Este principio se desarrolla mediante dos reglas que son, la generalidad y la uniformidad.

¹⁹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit. P. 144

La regla de generalidad establece que todos deben pagar impuestos, y en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagarlos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan que aportarle al Estado están obligados a contribuir al gasto público; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagar tributos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben de pagar todos los impuestos; habrá impuestos que sólo deben de pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo fundamental es que, nadie con capacidad contributiva, deje de pagar algún impuesto.

La uniformidad de los impuestos, se trata de la segunda regla del principio de justicia, y ordena que todos sean iguales frente al impuesto, teniendo la misma capacidad contributiva. En otras palabras, todos los que tengan la misma riqueza, el mismo porcentaje de ingresos o de bienes, en igualdad de condiciones deben pagar el mismo monto del tributo, lo cual constituye una norma de igualdad contributiva.

Arriola Vizcaino, establece que: "Dicho principio permite alcanzar las siguientes convicciones: a) Todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica; b) La observancia o inobservancia del principio de proporcionalidad conduce a la igualdad o desigualdad en la imposición tributaria. Esto es, habrá igualdad en la imposición cuando el impacto del tributo sea el mismo para los que tienen la misma capacidad contributiva. Por el contrario habrá desigualdad en la tributación cuando sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen cuotas o tarifas en igualdad de condiciones o porcentajes; y c) El principio de justicia indica no sólo que cada ciudadano deba contribuir al sostenimiento del Estado en una proporción lo más cercana posible a su capacidad

económica, sino también de manera equitativa con todos los que tienen el mismo monto de riqueza.”²⁰

2.3.5 PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igual a los iguales, en igualdad de circunstancias, y consecuentemente, desigual a los desiguales o que se encuentren en desigualdad de circunstancias.

Señala Sergio Francisco de la Garza, que: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido, con sentido de jurisprudencia, lo siguiente: “Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y que se aplique sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogados. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden ser privativas tanto el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de leyes privativas protege el artículo 13 Constitucional.

“No deben confundirse las leyes privativas con las leyes especiales. Las primeras no crean situaciones generales, abstractas e impersonales mientras que las segundas, aun cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones sí tienen la nota de generalidad. Leyes especiales, en materia tributaria, son por ejemplo las leyes que

²⁰ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal, Edit. Themis, México 1982, p. 154

establecen tributos a las fábricas de cerveza, cemento o la producción de automóviles.”²¹

2.4 TEORIAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCION DE LOS TRIBUTOS

2.4.1 TEORIA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Esta teoría considera que los tributos tienen como fin costear los servicios que el Estado presta, por lo que considera que lo que los particulares pagan por concepto de gravámenes es el equivalente a los servicios públicos recibidos.

Rafael de Pina Vara²², define a los servicios públicos como: “...el complejo de elementos personales y materiales, coordinados por los órganos de la administración pública y destinados a atender una necesidad de carácter general, que no podría ser adecuadamente satisfecha por la actividad de los particulares, dados los medios que éstos disponen normalmente para el desarrollo de la misma.”

La facultad de imponer tributos, indispensable para la existencia de todo gobierno civilizado, se ejerce sobre la base de la presunción que se devuelve lo equivalente a lo pagado por el contribuyente en protección a su persona y bienes, en aumentar el valor de éstos o en la creación y sostenimiento de las ventajas de las que aquél participa. Si esa facultad de imponer tributos no conlleva la posibilidad de prestar tales servicios o de beneficiar de otro modo a la persona o los bienes gravados, entonces tienen las características de una gabela injusta, más que de un impuesto.

Lo anterior indica que el estado grava una fuente de riqueza en la medida que puede devolver un beneficio de carácter social al sujeto pasivo, sin embargo cuando gravan doblemente una misma fuente de ingreso, la situación se desequilibra, porque el sujeto pasivo esta recibiendo el mismo beneficio que aquél que no esta gravado dos veces en su patrimonio, aún cuando detentan la misma riqueza.

²¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit., p. 291

²² DE PINA VARA, Rafael, Op. Cit., p. 454

Esta teoría arcaica hoy en día es bastante criticable, ya que, si bien es cierto que uno de los principales fundamentos en la imposición de los tributos es la prestación de servicios públicos, buscando la satisfacción de las necesidades sociales, también lo es que no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público; por lo tanto, no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza. Además de que no todas las leyes impositivas poseen finalidades fiscales, es decir, existen leyes tributarias con finalidades extrafiscales.

Por otra parte, no se debe olvidar que los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, abarcando tanto a las personas que pagan impuestos como a las que no los pagan; inclusive, hay servicios públicos que se prestan precisamente a las personas que no pagan impuestos debido a su situación personal.

2.4.2 TEORIA DE LA RELACION DE SUJECION

Los sustentantes de esta teoría señalan que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado.

Dicho de otra forma, la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción, por lo tanto, en esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragan.

En consecuencia, esta teoría fundamenta el derecho que tiene el Estado para imponer tributos por el sólo hecho de pertenecer a un país, de donde surge la obligación de aportar una parte de la riqueza de cada uno de sus gobernados, en la proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. Es decir, la potestad que tiene un Estado para imponer tributos a sus súbditos radica en la relación de supra a subordinación que guardan entre sí.

La crítica que se ha hecho a esta teoría, la cual desde luego resulta muy loable, consiste en que no sólo los súbditos de una nación deben contribuir a su sostenimiento, sino también deberán hacerlo los extranjeros que generen alguna riqueza dentro de su territorio o se sitúen dentro de alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes, los cuales deben satisfacer sus obligaciones fiscales en igualdad de condiciones que los nacionales.

2.4.3 TEORIA DE LA NECESIDAD SOCIAL

Los tributos que gravitan sobre los particulares, son establecidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio como organización política soberana, tomando en cuenta que la obligación de pagar tributos es un obligación ex lege, es decir, una obligación que deriva directamente de la ley por el sólo hecho de coincidir con la hipótesis prevista en la misma. Esto significa la justificación del precepto legislativo considerado en sí mismo y en su aplicación concreta. En la búsqueda de esta causa hay que tener presente que el fenómeno tributario es a la vez político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue; económico, porque está referido al dinero; jurídico, por su regulación; y sociológico, por la forma en que actúa y se desenvuelve y por los elementos sociales que afecta.

“A propósito de la causa del tributo, Andreozzi, en su obra derecho tributario argentino indica que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del estado y señala que así como la persona individual tiene necesidades físicas y espirituales, las primeras para subsistir y las segundas para mejorar sus condiciones de vida, la sociedad tiene las mismas necesidades, sólo que de carácter general, y no particular.

“Uno de esos principios fundamentales, es el llamado de la solidaridad, que consiste en la cooperación efectiva de los

distintos miembros de la sociedad para la consecución del bien común, cooperación regulada por las leyes y garantizada por la autoridad. Este principio de solidaridad también puede expresarse como la conveniente colaboración de las formas subordinadas de sociedad en la realización del bien común de la forma superior; esto es, del individuo a la familia, de la familia al municipio, del municipio a la entidad federativa, y de entidad federativa a país.”²³

La prosecución del bien común constituye entonces la razón de ser del Estado y dentro de las funciones de promoción del bien común, el Estado debe procurarse satisfacer todas aquellas necesidades, muchas veces individuales, como la salud y la atención médica, a través del seguro social, y en ocasiones colectivas, como la educación en sus diferentes niveles; cuando por diversas circunstancias las formas sociales inferiores no logran satisfacer esas necesidades. Para la realización de esas actividades el Estado necesita de recursos monetarios, que debe obtener en su mayor parte del patrimonio de los particulares.

2.4.4 POSICIÓN QUE ADOPTA NUESTRA CONSTITUCIÓN

En México, la Constitución Política del país ha señalado como fundamento jurídico para tributar la necesidad de sufragar los gastos públicos; así se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV, que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Entidad Federativa o Municipio en que residan.

Por lo tanto, el fundamento jurídico para tributar reside en la necesidad que los mexicanos tenemos de sufragar el gasto público.

Gabino Fraga, citado por el maestro Margáin en su obra *Introducción al estudio del derecho tributario*, sostiene que: "Por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al estado de una necesidad colectiva,

²³Cit. por RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "La recaudación tributaria y su objetivo social". Revista Práctica Fiscal, México 2002, Tax editores. P. A40

quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual."

Una erogación hecha por la Federación, quedará comprendida como gasto público si reúne las siguientes características: que la erogación sea hecha a través de la administración activa; que se destine a las satisfacción de los entes que constituyen la administración activa de la Federación; que esté prevista en el presupuesto de egresos; que el gasto se haga con destino a un renglón de la economía.

"De acuerdo con las características señaladas por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las necesidades de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto." ²⁴

2.5 CONCEPTO DE DOBLE TRIBUTACION

La doble tributación, que constituye la parte sustantiva de nuestro trabajo de investigación, es un tema muy espinoso e impreciso tanto en la legislación como en la doctrina. En capítulos posteriores lo analizaremos con mayor profundidad, pero en este apartado nos encargaremos de definirlo por corresponder al capítulo de conceptos y así satisfacer el cometido del mismo.

Sergio Francisco de la Garza, señala que: "La doble tributación o superposición tributaria, se produce cuando un mismo contribuyente recibe el impacto de dos o más impuestos, establecidos en diversos actos legislativos, que gravan el mismo objeto y se establecen por la misma entidad titular del poder fiscal." ²⁵

Ernesto Flores Zavala, establece: "La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya

²⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. P. 123

²⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. P. 277

los establezca una misma entidad o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas.”²⁶

El fenómeno jurídico de la doble tributación, se presenta como consecuencia de la concurrencia impositiva que la Constitución Política Federal permite; es decir, la Carta Magna faculta tanto a la Federación como a las Entidades Federativas para poder concurrir sobre una misma fuente de ingreso gravable. Así se encuentra establecido en su artículo 73: “El Congreso tiene facultad... VII Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.” Asimismo, el artículo 124 establece: “Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.”

El poder tributario concurrente nos da a entender que puede ser ejercitado tanto por la Federación como por las Entidades Federativas sobre las mismas fuentes o materias gravables, para establecer contribuciones a favor de sus esferas de gobierno, exigiendo el pago de tributos a las mismas personas físicas y morales sobre sus mismos ingresos, riqueza o actividades económicas, para contribuir a sufragar el gasto público, lo que conduce al grave problema de la doble tributación y a la injusticia contributiva.

En esta tesitura, la doble tributación es un problema que se presenta como consecuencia de la concurrencia impositiva, prevista en nuestro sistema jurídico, por lo que tanto la Federación como las Entidades Federativas, pueden concurrir sobre una misma fuente de ingreso gravable (con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados) en perjuicio de la economía de los contribuyentes e inclusive de las finanzas públicas.

Como resultado de lo anterior, la doble tributación es una consecuencia lógica de nuestro sistema constitucional tan impreciso para el ejercicio de la potestad tributaria, sobre todo por la carencia de reglas claras y específicas para delimitar los campos de acción y las materias que pueden

²⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. P. 313

ser gravadas por cada una de las instancias competenciales. Sucede con gran frecuencia que dos o más sujetos con capacidad impositiva establezcan dos o más contribuciones sobre un mismo ingreso o capital. De tal manera que una misma llave impositiva puede estar gravada por dos o más entidades federativas o por una de éstas y la Federación pudiendo participar también los municipios únicamente en el cobro múltiple en base a las contribuciones que les señalen a su favor las legislaturas locales, complejo asunto que en el fondo representa una notable injusticia contributiva con repercusiones negativas para la economía pública.

La doble tributación constituye un mal grave, que tiene por fuerza hacer referencia al ingreso, a la utilidad o al rendimiento gravables, debido a que los mismos, al ser objeto de dos o más impactos tributarios, disminuyen en tal forma el ingreso bruto, que dejan al contribuyente una percepción neta tan escasa o nula que da pie para sostener que se le está obligando a contribuir de manera exorbitante o ruinosa. Es decir, en una proporción que va más allá de su verdadera capacidad económica; por otra parte, si bien es cierto que cada entidad política pretende crear leyes que respeten los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, también lo es que la diversidad de cargas tributarias sobre un mismo ingreso, utilidad o riqueza de los particulares, conducen a la injusticia contributiva, lo cual resulta arbitrario, molesto y hasta confiscatorio.

2.6 LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN LA LEGISLACION MEXICANA

Ya hemos señalado que en México los tributos únicamente pueden recaudarse si están establecidos en la ley; es por ello que puede afirmarse que la ley es la única fuente de la obligación tributaria, consistente en el pago de una cantidad en dinero y excepcionalmente en especie al Estado.

Para Margáin Manautou²⁷ la obligación tributaria es: "El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un

²⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. P. 226

deudor, denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie.”

Narciso Sánchez Gómez, establece que: “La obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.

“Se trata del deber jurídico que tienen los particulares que por diversas circunstancias encuadran en una hipótesis normativa, para contribuir a sufragar las necesidades sociales, para que de esta manera se atiendan los diversos cometidos de la población en los rubros: educativo, seguridad social, seguridad pública, defensa nacional, administración de justicia, construcción de obras públicas, así como para la prestación de otros servicios públicos que demande la sociedad.”²⁸

Dicha obligación entraña un vínculo jurídico entre dos sujetos que son plenamente identificados en todas las normas tributarias, en observancia de la fracción IV del artículo 31 de la Ley Fundamental. Esto es, como sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria entendemos al Poder Ejecutivo atendiendo a la facultad que tiene éste para determinar y exigir el pago respectivo; independientemente de lo que compete al Poder Legislativo en su calidad de creador de leyes (en este caso tributarias) al cual le corresponde, dentro de la materia que nos ocupa, únicamente el establecer las leyes que contengan los referidos tributos, esto es, que desde nuestro particular punto de vista, al Poder Legislativo no lo consideramos como sujeto activo, sino como el ente supremo dotado de potestad para crear las normas tributarias; correspondiéndole al Ejecutivo por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público recabar las contribuciones

²⁸ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit. P. 335

establecidas en la Ley, en su calidad de sujeto activo o acreedor de la prestación; y de un deudor o sujeto pasivo del tributo siendo éstos los individuos que se sitúen en la hipótesis de incidencia señalada en la Ley, y que por tanto, se encuentran constreñidos al pago de dicha obligación.

La razón de ser de la obligación tributaria, está representada por el importante papel que tiene el poder público, al constituir la forma superior de organización social que lo dota de su marco jurídico con las facultades necesarias para establecer contribuciones que vengan a cubrir los gastos sociales; los que en la mayoría de los casos los adquiere vía contribuciones conocidas como: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

Para Guliani Fonrouge: "El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.

"La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Es indudable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse recursos pecuniarios." ²⁹

En la norma jurídica, en la cual se establece la obligación tributaria, se deben encontrar dos elementos de gran importancia como son, el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia y el hecho generador, indispensables éstos para conocer cuando se presenta el nacimiento de la obligación tributaria.

²⁹ GULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. Cit. P. 349

El presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria. La hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética, los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo, es decir, es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes (capital, renta, consumo, etc.); a través de este concepto abstracto se establece la hipótesis de incidencia, pero ésta deberá producirse en la realidad para que dé lugar al nacimiento de la obligación sustantiva de pagar una cantidad de dinero por concepto de un tributo. Una vez que en la realidad se produce esta situación, se estará ante un hecho generador que da lugar al nacimiento de una obligación tributaria.

2.7. SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

En términos del artículo 31, fracción IV, constitucional: "Es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o el Estado y Municipio 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, Distrito Federal, Entidades Federativas y los Municipios; con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios solo tienen competencia tributaria, ya que únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea que está encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la Carta Magna.

"El sujeto activo, es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como acreedor de esa prestación, y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce

exclusivamente a la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social en comento." ³⁰

Cabe señalar que diferimos de lo conceptuado por el maestro Narciso Sánchez Gómez en el párrafo inmediato anterior, ya que consideramos que no separa dos momentos que son plenamente identificables uno del otro. Por un lado, corresponde al Poder Legislativo ejercer la potestad tributaria, la cual se agota con la creación de la Ley respectiva. Y por el otro, compete al Poder Ejecutivo determinar, requerir y administrar los tributos contenidos en dicha Ley. En consecuencia, la calidad de sujeto activo es exclusivamente atribuida al Poder Ejecutivo y no así al Poder Legislativo.

Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales. Como excepción podemos señalar al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional de Fomento para la Vivienda de los Trabajadores, organismos descentralizados, considerados por las leyes como organismos fiscales autónomos, que han recibido el respaldo de los tribunales, el primero para determinar créditos fiscales y recaudarlos directamente y el segundo para determinar diferencias, pero sin el derecho de recaudarlos directamente. Sin embargo, y conforme al mandato constitucional, el cual es de carácter taxativo, únicamente menciona a la Federación, al Distrito Federal, los Estados y los Municipios, y no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni tampoco se establece la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria. En vista de lo anterior, en México, los organismos independientes del Estado a que hemos hecho referencia, denominados organismos descentralizados, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal y, en todo caso, para

³⁰ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit. P. 366

serlo, será necesario reformar la Constitución Federal, sin embargo, éste no es un punto que nos ocupe dentro de nuestro trabajo de investigación, por lo que para no perdernos en el mismo, no entraremos en esta polémica.

2.8. SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, nacional o extranjera, que al situarse en el acto o hecho generador del tributo, en armonía con lo estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero y excepcionalmente en especie, a la Federación, Entidad Federativa, al Distrito Federal o Municipio, que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debiendo hacerlo de una manera proporcional o equitativa que se especifique en la ley.

El sujeto pasivo, como súbdito del poder público, al formar parte de una nación por el sólo hecho de obtener ingresos, utilidades o detentar una riqueza en su territorio, queda obligado legalmente a sufragar las tareas sociales, y por esa circunstancia asume el papel de deudor del fisco, quedando obligado a pagar una cantidad en dinero o en especie, en tiempo y forma, que se encuentre establecido en la ley.

En materia tributaria encontramos que al colocarse dentro del hecho generador, surge a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones. Sin embargo, frecuentemente sucede que la contribución no sea enterada por la persona que se colocó en el hecho generador, sino por un tercero que de una forma u otra tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la participación en la celebración del acto jurídico, la adquisición de un derecho, la responsabilidad solidaria, entre otros, los que nos colocan frente a dos tipos de sujetos, el sujeto del impuesto y el sujeto pagador, sin que esto quiera decir que la presencia de un sujeto excluya la del otro, puesto que de ninguna manera se produce la liberación del adeudo.

Emilio Margáin expresa que: "Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera,

que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen, sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya substituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio el nacimiento; o, por haber adquirido un bien o una negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.”³¹

El Código Fiscal de la Federación, establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; así también enumera quiénes son responsables solidarios con los contribuyentes, absteniéndose de darnos una definición de qué se entiende por contribuyente o sujeto pasivo directo, por lo que el legislador mexicano distingue sólo dos clases de responsabilidades: como contribuyente o sujeto pasivo directo, al que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria; y como sujeto con responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal.

³¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. P. 257

CAPITULO III
EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

3.1. LA DOBLE TRIBUTACION FISCAL

Siguiendo el criterio del maestro Ernesto Flores Zavala, estableceremos que: "La doble imposición se presenta cuando una misma fuente (objeto)¹ es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas"²

La doble tributación es un problema añejo en nuestro sistema impositivo, el cual se presenta de acuerdo con el anterior concepto, por dos razones:

a) Cuando una misma fuente de riqueza es gravada con dos o más impuestos que establezca una misma entidad impositiva (Federación y Entidades Federativas).

b) Cuando sobre una misma fuente de riqueza concurren gravándola dos o más entidades diversas.

La principal causa generadora del problema de la doble tributación en nuestro país, la encontramos en la concurrencia impositiva que se encuentra permitida en la Constitución. Es decir, por mandato de nuestra

¹ Siguiendo el criterio de Emilio Margáin, señala que para poder entender con exactitud cuando existe, y cuando no existe doble tributación debe aclararse primeramente en que consiste la fuente y el objeto de los tributos. La fuente de los tributos en sentido estricto, constituye la actividad económica gravada por el legislador. En este sentido una fuente es susceptible de ser gravada por varios tributos a la vez. Así por ejemplo, la generación de energía eléctrica está simultáneamente sujeta al pago de un impuesto a la producción y otro al consumo.

En cambio, por objeto de un tributo debemos entender el ingreso que en la respectiva ley es señalado como punto de incidencia de la propia contribución. O sea, el ingreso la utilidad o rendimiento obtenidos por el contribuyente, que sirven de base para el cálculo o determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo. Así por ejemplo, el objeto del impuesto sobre la renta está constituido por la utilidad anual percibida por el sujeto pasivo. De tal manera que la distinción entre ambos conceptos es bastante clara. La fuente representa una actividad económica que se manifiesta a través de diferentes facetas: producción, distribución, comercialización y consumo. Por el contrario, el objeto constituye el ingreso, rendimiento o utilidad específicamente gravado por el legislador fiscal.

² Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México 1977, Edit. Porrúa, P. 313

Ley Suprema se faculta tanto a la Federación como a las Entidades Federativas, ambas en ejercicio de su potestad tributaria, concurrir gravando las mismas fuentes de ingresos, renta o utilidad de los contribuyentes, con la única excepción de las fuentes reservadas en forma exclusivas a la Federación, y de algunas prohibiciones establecidas para los Estados.

Como consecuencia lógica de nuestro sistema constitucional tan impreciso para el ejercicio de la potestad tributaria de los ámbitos políticos de gobierno que existen en México, sobre todo por la carencia de reglas claras y específicas para delimitar los campos de acción y las materias que pueden ser gravadas por cada una de las instancias competenciales en cuestión, sucede con gran frecuencia que dos o más sujetos activos establezcan dos o más contribuciones sobre un mismo ingreso o capital, de tal manera que una misma llave impositiva puede estar gravada por dos o más Entidades Federativas o por una de éstas y por la Federación e inclusive por los Municipios de conformidad con las contribuciones que establecen a su favor las legislaturas de los Estados, complejo asunto que en el fondo representa una notable injusticia contributiva con repercusiones negativas para la economía pública.

El artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política Federal establece que, "El Congreso tiene facultad... VII Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto." Asimismo, en su fracción XXIX, establece materias que sólo la Federación puede gravar, pero el hecho de que la Constitución le señale fuentes exclusivas, no significa que sean las únicas de las que pueda obtener recursos para sufragar sus gastos, sino que esos gravámenes son exclusivos del poder federal y que no puede admitirse concurrencia de los Estados; pero además de estas contribuciones, puede la Federación concurrir con las Entidades Federativas, gravando todas las demás fuentes de ingreso gravable a efecto de cubrir su presupuesto, es decir, la Federación tiene una potestad tributaria ilimitada.

A nivel de las Entidades Federativas, el artículo 124 constitucional, establece que: "Las facultades que no están expresamente

concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados." En este sentido, el precepto en comento deja en libertad a las Entidades Federativas, para que en ejercicio de su potestad tributaria, establezcan las contribuciones necesarias para satisfacer sus necesidades, lo que genera la concurrencia con la Federación sobre las mismas fuentes impositivas, generando la doble tributación, con la única limitante de las facultades exclusivas señaladas a el ámbito Federal, y de algunas otras prohibiciones señaladas por la propia Carta Magna.

Dado el complicado problema de la distribución de poderes tributarios entre la Federación y Entidades Federativas, a partir de 1944 la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció jurisprudencia sobre ese particular y que se expresa de la siguiente forma:

*"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 de los Estados en la mayoría de fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX); c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118)."*³

En consecuencia, el poder tributario concurrente puede ser ejercitado tanto por la Federación como por las Entidades Federativas sobre las mismas fuentes o materias gravables, para establecer contribuciones a favor de sus esferas de gobierno, exigiendo el pago de tributos a las mismas personas físicas y morales sobre sus mismos ingresos, riqueza o actividades económicas, para contribuir a sufragar el gasto público, lo que conduce al

³ Tesis Jurisprudencial número 11, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Pleno, año de 1965. Pág. 42

grave problema de la doble tributación. La concurrencia tributaria es uno de los grandes males que se ha padecido en el sistema tributario mexicano, ante la carencia de reglas específicas en nuestra Constitución para crear contribuciones Federales, Estatales y Municipales, y que prácticamente es el problema que debe resolverse en bien de las finanzas públicas y de nuestro sistema federalista, si se quiere preservar la forma de Gobierno y de Estado consagrada en nuestra Ley Fundamental.

Sobre esta cuestión Adolfo Arrijo Vizcaino, dice que las causas de fondo de la doble tributación debemos encontrarlas en los siguientes factores:

1.- "En la ausencia de un sistema constitucional definido que delimite con precisión los campos de acción fiscal de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios.

2.- En el abuso, principalmente del legislador federal ordinario, de determinadas fuentes de ingresos altamente redituables, que son gravadas en repetidas ocasiones por el mismo sujeto activo o por dos o más sujetos activos." ⁴

En efecto, la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional indica una serie de fuentes de riqueza que sólo pueden ser gravadas por la Federación y que por ende, están vedadas a la potestad hacendaria de los Estados y los Municipios. Sin embargo, con base en la fracción VII del propio artículo 73 Constitucional, la Federación puede decretar otras contribuciones sobre fuentes distintas a las mencionadas en la fracción XXIX, las que, al no estar prohibidas a los fiscos estatales y municipales, se convierten en campo propicio para la doble tributación.

Nuestro punto de vista es que, el fenómeno jurídico de la doble tributación debe evitarse, ya que constituye un mal grave de nuestro sistema fiscal; es en sí un problema que atenta contra la economía de los contribuyentes y, siendo éstos de quien el Estado obtiene su mayor número de ingresos para la satisfacción de sus necesidades, debe erradicarse del

⁴ Derecho Fiscal. Editorial Themis. México. 1982. Pág. 201

mismo en pro de las finanzas públicas y en beneficio de una sana política fiscal.

Cabe destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han establecido criterios titubeantes y hasta contradictorios, en la determinación de si la doble imposición es anticonstitucional, pero en realidad y en relación a tal problemática, ha predominado más la idea de que al no existir mandato expreso constitucional que prohíba taxativamente la doble tributación, aun y cuando ésta resulte antieconómica, no puede considerarse anticonstitucional. Sin embargo, nuestro criterio al respecto es que la doble tributación en sí misma sí es inconstitucional, ya que si bien es cierto que la concurrencia impositiva se encuentra expresamente permitida en nuestra Ley Fundamental y que para el fenómeno de la doble tributación no existe mandato expreso que lo prohíba, también lo es que existen máximas constitucionales o también llamadas garantías individuales en materia fiscal consagradas en nuestra Ley Suprema -analizadas en el capítulo inmediato anterior- las cuales deberán observarse en todo momento para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco constitucional y específicamente en su relaciones y mandatos dirigidas a los contribuyentes. Consecuentemente, la doble tributación viola la garantía de proporcional y equidad consagrada en la facción IV del artículo 31 Constitucional, ya que cuando se imponen dos o más gravámenes sobre una misma fuente de ingreso gravable, renta o utilidad, significa que al contribuyente se le está obligando a tributar más allá de su capacidad contributiva, es decir, de una manera exorbitante y ruinosa. Por ende la doble tributación se convierte en un fenómeno anticonstitucional que debe desaparecer de nuestro sistema de finanzas públicas.

El problema de la doble tributación en México ha tratado de resolverse a través del establecimiento de la Ley de Coordinación Fiscal, que tiende a la creación de impuestos federales únicos, en cuyos rendimientos se concede una participación porcentual a Estados y Municipios. Pero

semejante ordenamiento legal, a más de que no ha contribuido a la solución eficaz de este complejo problema, debe rechazarse por constituir un instrumento de centralismo político que a la larga puede llegar a destruir el sistema federalista como forma de organización política de la Nación Mexicana consagrada en la Carta Magna, además, dicha ley no puede impedir los casos de doble tributación.

La regla general es que debe evitarse la doble tributación porque es contraria al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada se encontrará en situación de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto, y por que constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país.

Es decir, la doble tributación constituye un problema antieconómico y antijurídico, ya que en principio atenta contra la economía de los contribuyentes gravándolos en forma excesiva y dejándoles percepciones netas muy escasas, además de que esto afecta también las finanzas públicas, ya que ocasiona que algunas empresas ante la excesiva carga de contribuciones salgan del territorio nacional buscando mejores perspectivas de apoyo a la industria, así como que los contribuyentes ante la excesiva carga evadan sus obligaciones fiscales en detrimento de la economía pública. También resulta antijurídico, ya que de acuerdo con la garantía de proporcionalidad y equidad consagrada en nuestra Constitución, que establece que las contribuciones que deben hacer los gobernados deberán ser de forma proporcional y equitativa, por lo que la fuente doblemente gravada deja de ser proporcional y equitativa para el contribuyente y se convierten en contribuciones exorbitantes y ruinosas, que van más allá de su verdadera capacidad económica, y también los coloca en una situación de desigualdad frente a otros que, dedicándose a la misma actividad y obteniendo una renta similar es gravado con un solo impuesto, mientras otros soportan doble carga fiscal.

Como factores negativos que son notables en el problema de la doble tributación, existen los siguientes:

I. Es injusta para el contribuyente porque obliga a sacrificar sus ingresos más allá de sus posibilidades económicas, de tal manera que ello puede conducirlo a la quiebra, al fuerte endeudamiento o a su descapitalización en la industria, el comercio, en la prestación de servicios o por percibir cualquier otro ingreso, utilidad o ganancia.

II. Es inconstitucional porque indudablemente viola las máximas de proporcionalidad y equidad. En el primer supuesto se obliga al causante a tributar más allá de su capacidad contributiva, y en el segundo supuesto queda en desventaja frente a los que solamente soportan un tributo por sus ingresos, utilidades o ganancias, no respetándose la generalidad o igualdad en las obligaciones tributarias.

III. Es antieconómica tanto para el fisco como para los contribuyentes, ya que en el primer caso se ahuyentan a las actividades productivas de la población, al grado tal que muchas empresas pueden declararse en quiebra o cambiar de país o de entidad buscando mejores oportunidades en la industria, en el comercio o en la prestación de servicios, que no tengan fuertes cargas impositivas, que estén exentas de ellas o simplemente que no sufran la doble tributación, fenómeno que como consecuencia lógica le resta ingresos a los Estados que padecen ese fenómeno negativo. Resulta antieconómico para los particulares, porque propicia su ruina y el empobrecimiento por las actividades que queden sujetas a la doble tributación.

IV. Conduce a la evasión fiscal, toda vez que en esas condiciones los contribuyentes tratan de declarar ingresos menores a los percibidos, no registrarse o empadronarse ante el fisco ante el temor de sufrir una doble tributación, no llevar registros contables, ni expedir notas de venta o factura, para que de esta forma las autoridades fiscales no conozcan a ciencia cierta sobre sus utilidades o ganancias.

V. Es símbolo de un sistema constitucional impreciso, desordenado e incongruente para el ejercicio de la potestad tributaria Federal y Estatal y de la competencia Municipal, lo que por conveniencia política y

jurídica debe corregirse para hacer realidad la justicia contributiva en bien de las finanzas públicas.

3.2. LA MULTIPLICIDAD DE ACREEDORES FISCALES SOBRE UNA MISMA FUENTE DE INGRESO GRAVABLE

En el Estado Federal Mexicano, existen tres clases de órdenes jurídicos: el Municipal, que es un orden jurídico parcial que comprende una pequeña parte de la población, generalmente una agrupación de familias que tienen características y costumbres muy similares entre sí, pero que reviste gran importancia ya que en el orden Municipal, por constituirlo grupos de familias, es a través del mismo por el cual se pueden conocer las necesidades más apremiantes de la población por su íntimo contacto con la misma; los órdenes jurídicos locales o de los Estados miembros que comprenden a diversos conjuntos de personas y que tienen validez en zonas parciales del territorio del Estado, además de que son autónomos y soberanos en su régimen interior; por último, el orden total o Federal, el cual comprende a la totalidad de la población tanto de los Municipios como de las Entidades Federativas. Este orden se encuentra consagrado en la Constitución General, que establece los principios rectores de gobierno, de la cual derivan los órdenes parciales antes señalados.

Es decir, en el Estado Federal coexisten normas jurídicas válidas para todo el territorio y normas con validez para zonas parciales del mismo. Estas zonas se encuentran constituidas por los Estados miembros se fundan en su propia Ley Fundamental, la cual tiene cierto grado de autonomía en relación con la Constitución Federal, aunque está subordinada a ésta.

Esto en atención a lo establecido por el artículo 40, Constitucional, que a la letra dice: "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación según los principios

establecidos en esta Ley Fundamental." En virtud de lo establecido por dicho precepto, los órdenes Estatales integrantes de la Federación, podrán, en consecuencia de la soberanía con la que cuentan, expedir dentro de la esfera de su competencia, las leyes impositivas que juzgue necesarias, para hacerse llegar recursos mediante las contribuciones de sus residentes para satisfacer sus necesidades de orden público. Sin embargo, como bien lo manifiesta el mismo artículo, los Estados son integrantes de una Federación de la cual forman parte, por lo que las leyes que la Federación, a través del Congreso de la Unión se sirva dictar con el propósito de hacerse llegar recursos para sufragar los gastos públicos, también serán de observancia obligatoria para los miembros de los Estados integrantes de la Federación. Esto generará como consecuencia lógica, la concurrencia de la potestad tributaria Federal y Estatal sobre los mismos contribuyentes.

En el orden fiscal mexicano y de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal, son sujetos activos:

- a) La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal;
- b) El Distrito Federal;
- c) Los Estados o Entidades Federativas y
- d) Los Municipios.

Con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios sólo administran libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II, Constitucional.

Esta disposición constitucional sujeta a cada mexicano a tres jurisdicciones tributarias: Federal, Estatal o Local y Municipal. En consecuencia este mandato legal reconoce a sujetos activos con capacidad para establecer (los dos primeros), determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, es decir, el pago de la prestación respectiva, y que por tal motivo se le conoce como acreedor de esa prestación. Estos órdenes de gobierno ejercen la potestad tributaria del Estado, -con excepción de los

Municipios quienes únicamente cuentan con una competencia tributaria- al establecer las contribuciones enfocadas a sufragar las necesidades sociales mediante la expedición de normas jurídicas generales, obligatorias e impersonales. En muchos casos, el desarrollo de una actividad pueden concurrir cobrando tributos las tres autoridades.

La presencia de varios sujetos activos de los tributos o contribuciones puede ser -y de hecho lo es- fuente de innumerables problemas, ya que al requerir tanto las autoridades federales como las estatales y las municipales, de la recaudación de ingresos tributarios para sufragar el costo de las funciones de gobierno que respectivamente les corresponden, se corre el riesgo de que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea gravado distintas clases de tributos. Es decir, un mismo rendimiento puede ser gravado por la Federación y las Entidades Federativas, y cobrado por los Municipios -en virtud de las contribuciones establecidas por la legislatura local a su favor- a la vez.

Consecuentemente, la coexistencia en un mismo país de un Fisco Federal, de uno local o Estatal ⁵ y de otro Municipal, no deja de ser peligrosa, en especial si se toma en cuenta que las fuentes disponibles de recursos tributarios, al no ser precisamente abundantes, provocan que los tres fiscos tiendan a incidir repetidamente sobre los mismos recursos.

El que la República representativa, democrática, federal, esté compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, significa en el campo tributario que cada Estado debe

⁵ Un punto que conviene dejar en claro desde ahora, es el concerniente a la extensión y significado del concepto de autoridades Locales o Estatales, ya que al hacer referencia al mismo englobamos a todas y cada una de las Entidades Federativas integrantes de la Federación, así como al Distrito Federal; ya que si bien es cierto, que este último por su características propias no puede considerarse como un Estado, también lo es, que el Distrito Federal está dotado, al igual que los Estados, de un régimen de Gobierno y Administración Pública para la atención de los asuntos de su competencia territorial. Es decir, a pesar de que el Distrito Federal constituye la sede de los poderes Federales o de la Unión, posee una administración propia, e inclusive, está facultado por la propia Carta Magna para que, a través de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, "Examine, discuta y apruebe anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto" (artículo 122, fracción V, inciso b), Constitucional)

obtener de sus propios habitantes el financiamiento económico base de su soberanía política interior, y por tanto, debe imponer los gravámenes que sus necesidades requieran, excepto los exclusivos de la Federación.

Aunque la Constitución establece para los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos del Estado y Municipio en que residan, los Estados gravan no sólo a sus residentes, sino a quienes tienen derecho a obtener en su territorio ingresos sujetos a gravamen; esto sujeta a los contribuyentes en esta situación no sólo a los impuestos del lugar de su residencia, sino a los del lugar de la fuente de ingreso, suponiendo que vivan en un Estado y desarrollen su actividad económica en otro. Esto somete al contribuyente a una multiplicidad de acreedores fiscales.

Esta multiplicidad de acreedores fiscales es una consecuencia lógica de nuestro sistema constitucional tan incongruente que permite la concurrencia tributaria. Las facultades concurrentes de la Federación en materia tributaria se originan en aquellas fuentes que pueden ser gravadas tanto por ésta como por los Estados.

La concurrencia competencial se da en ejercicio de la facultad conferida al Congreso de la Unión, en la fracción VII, del artículo 73 constitucional, para crear las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal en aquellas materias que no le son exclusivas, y que ejercen también los Estados miembros.

La potestad tributaria concurrente se ve matizada de manera especial en virtud del Pacto Federal, de tal manera que la fundamentación y razón de ser del poder tributario concurrente se encuentran contenidas en la Constitución.

El fundamento constitucional de la potestad tributaria de los Estados se encuentra en los artículos 40 y 124 Constitucionales, que establecen que: "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República, representativa, democrática, federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley

Fundamental"; por otra parte, el artículo 124 señala que: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados." Por lo tanto, el fundamento del poder tributario radica en la autonomía y soberanía interna de los Estados, ya que la soberanía implica el ejercicio de la potestad tributaria, así como en el precepto que la faculta para ejercer su potestad sobre aquellas materias que no se encuentran reservadas de manera exclusiva a la Federación.

Todas las materias que no sean exclusivas de la Federación podrán ser gravadas en forma concurrente por ésta y por los Estados, así lo resolvió en pleno la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, sino que los Estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la Federación haga uso de las facultades impositivas en que concurren los Estados." ⁶

Las reglas que describen las normas constitucionales que establecen la distribución de competencias entre la Federación y las Entidades Federativas son las siguientes:

- A. Facultades atribuidas exclusivamente a la Federación;
- B. Facultades prohibidas a las Entidades Federativas;
- C. Facultades concedidas de forma exclusiva a las Municipalidades, y
- D. Facultades concurrentes de la Federación, Entidades Federativas y Municipios.

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

"Como no existe delimitación y acuerdo entre la Federación y las Entidades Federativas, a menudo acontece que las leyes de impuestos son contradictorias, concurren sobre una misma fuente recargándola extraordinariamente y dejan libre de gravámenes otras fuentes. La concurrencia entre los poderes locales y el poder federal aumentan la carga de obligaciones fiscales sobre el contribuyente y hace crecer también la carga improductiva para el fisco; la multiplicidad y la inestabilidad de las leyes fiscales, la duplicidad constante de los gravámenes, la complejidad la jerarquía fiscal, rompen la unidad económica de la República, aumentan la renta de la mayoría y cierran el paso a toda posibilidad de desarrollo económico. Es indispensable, por tanto, proceder desde luego a delimitar las competencias locales y la competencia federal en materia de impuestos..."⁷

En consecuencia, esta multiplicidad de acreedores fiscales también conocida como potestad tributaria concurrente, nos da a entender que puede ser ejercitado tanto por la Federación como por los Estados, sobre las mismas fuentes o materias gravables para establecer contribuciones a favor de sus esferas de gobierno, exigiéndole el pago de tributos a las mismas personas físicas o morales sobre sus mismos ingresos riquezas o actividades económicas lo que desemboca en la doble o múltiple tributación y en consecuencia, en la injusticia contributiva.

La concurrencia tributaria significa acudir a la misma fuente u objeto gravable dos o más entidades políticas, exigiendo a las mismas personas físicas o morales el pago de tributos sobre sus riquezas, bienes, operaciones o ingresos, lo que indiscutiblemente conduce al problema de la doble tributación.

En consecuencia, se colige que, la multiplicidad de acreedores fiscales sobre una misma fuente de ingreso gravable que se encuentra

⁷ CONCLUSIONES DE LA PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1925, Cit. por DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. P. 214

estipulada en nuestra Constitución genera la doble tributación. Sin embargo, nosotros no criticamos el que en nuestra Ley Fundamental existan varios sujetos activos, ya que ello no constituye nuestro objeto de ataque, sino que consideramos que para cada uno de esos órdenes políticos de gobierno, los cuales requieren de recursos para satisfacer sus necesidades sociales en beneficio de su población, se delimite cuáles son las fuentes o materias sobre las que pueden incidir gravando, a efecto de allegarse recursos, y que de esta manera desaparezca de plano la concurrencia impositiva de los sujetos activos acreedores de las contribuciones.

Para la eliminación de dicha concurrencia se requiere del establecimiento de una sana política fiscal en nuestra Constitución, la cual es necesaria llevarla acabo mediante una serie de enmiendas y reformas, la que deberá consistir en el establecimiento de reglas claras, en la que se delimite de una manera precisa cuáles son las materias que a cada sujeto activo compete incidir gravando, y de esta manera eliminar por completo la concurrencia impositiva Federal y Estatal, sobre los mismos objetos o ingresos gravables, ya que esa regla imperante ha sido la culpable de la doble y múltiple tributación que tanto daño ha ocasionado a la economía de los contribuyentes y del propio fisco, siendo además una muestra palpable de un sistema constitucional deficiente, impreciso, obsoleto e injusto que debe modificarse por conveniencia política y para mayor estabilidad económica y social de los mexicanos, pues ha sido muy atacada y criticada no sólo por los contribuyentes involucrados, sino también por otros países con los cuales tiene relaciones México.

3.3. MODALIDADES DE LA DOBLE TRIBUTACION

La múltiple tributación es considerada el efecto originado por la acción concurrente de las autoridades fiscales de distintos niveles de imposición, que ejercen su facultad impositiva sobre el mismo objeto gravable, es decir, sobre la misma renta, riqueza o utilidad percibida por los contribuyentes.

En esa tesitura, los sujetos actores directos, es decir, el fisco, entendiéndolo por tal, al sujeto activo de la obligación fiscal cuya facultad potestativa le confiere el poder para definir aquéllas contribuciones que vengán a sufragar el gasto público, principio que se encuentra determinado en nuestra Constitución, cuyo artículo 31, fracción IV, dispone: "Son obligaciones de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal, o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." En consecuencia, de conformidad con los requisitos que dispone el precepto en comento, para la validez constitucional de una contribución, radica en que la misma sea proporcional y equitativa y se destine para el gasto público, si las contribuciones son exorbitantes o ruinosas en relación a la fuente de riqueza, al gravarla dos veces se le coloca en un claro peligro de existencia; y es precisamente en tal punto en donde la doble tributación es considerada inconstitucional, por la inexacta aplicación de los requisitos de proporcionalidad y equidad que prevé el artículo anteriormente referido.

La problemática en relación a los sujetos activos de las contribuciones o tributos, consiste en que se permite a los legisladores de los diferentes niveles de gobierno, ejercitar dicha facultad a través de la determinación, en sus diversos congresos, de las contribuciones a pagar por parte del sujeto pasivo. Es precisamente el hecho de que la Federación y las Entidades Federativas gravan la misma fuente de riqueza sin problema, en razón de que actúan cada uno en la esfera de su competencia, y si dentro de la organización fiscal nacional se prevé tal circunstancia, ello deviene en regulación concurrente respecto de una sola base gravable. Y si a ello le aunamos la falta de imaginación tanto de los legisladores federales como de los legisladores locales, y las escasas materias sobre las cuales pueden incidir cada uno de los fiscos en la esfera de su competencia, nos encontramos con que las fuentes son objeto de múltiples gravámenes, inclusive por una misma esfera de gobierno.

En consecuencia, el fenómeno jurídico de la doble tributación tiene diversas formas de manifestación, las cuales en lo subsecuente habremos de analizar con mayor profundidad. En este sentido podemos señalar que se presenta cuando una misma entidad impositiva grava en repetidas ocasiones una misma renta o utilidad; cuando sobre una misma fuente de objeto gravable concurren dos o más órdenes de gobierno con potestad tributaria o inclusive con capacidad tributaria.

En este sentido el maestro Ernesto Flores Zavala, en su obra elementos de finanzas públicas mexicanas, establece los siguientes casos de doble tributación:

- 1) "Cuando una misma entidad impositiva (Federación, Estado o Municipio), establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de ingreso.
- 2) Cuando concurren en una misma fuente dos Estados soberanos.
- 3) Cuando en los Estados Federales gravan la misma fuente la Federación y los Estados que la integran.
- 4) Cuando concurren en el gravamen los Estados miembros de la Federación y los Municipios que la integran."⁸

3.3.1. EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICION POR UNA MISMA ENTIDAD

Cuando una misma entidad impositiva, ya sea la Federación, las Entidades Federativas, o los Municipios, cada uno por separado, establecen los dos primeros y cobran los últimos, dos o más gravámenes sobre una misma fuente, estaremos en presencia de la doble tributación.

En este punto es conveniente establecer que -como se ha contextualizado en el desarrollo del presente capítulo- aun cuando los Municipios no tienen potestad tributaria, es decir, no cuenta con facultades para dictar leyes mediante las cuales se determine las contribuciones que

⁸ Op. Cit. p. 313

para el ejercicio fiscal requieren a efecto de satisfacer sus necesidades, esto no es obstáculo para que los Municipios concurren con otros entes, o incidan ellos mismos en repetidas ocasiones, sobre una misma fuente de ingreso gravable, ya que a través de las legislaturas de los Estados, a los cuales pertenecen, éstas determinan las contribuciones que en el ejercicio fiscal deba percibir el Municipio, así como las que expresamente enumeradas por la Constitución en su numeral 115, en las cuales se pueden establecer materias en las que concurren otras entidades de gobierno. En tal situación, los Municipios sí pueden concurrir en dichos gravámenes en ejercicio de su competencia tributaria, es decir, de su facultad para cobrar tributos, e inclusive, pueden gravar en repetidas ocasiones un mismo objeto gravable si así lo ha establecido la legislatura local.

Esta modalidad se presenta cuando un mismo fisco incide más de una vez sobre el mismo sujeto y con motivo del mismo objeto; sin lugar a dudas ésta es la pluralidad de gravamen más criticada, porque manifiesta ausencia de imaginación del legislador para buscar objetos de impuesto.

Un ejemplo clásico y eternamente polémico, lo es cuando se establece el Impuesto Sobre la Renta, que grava a las sociedades que explotan negocios comerciales y separadamente a los socios que integran esas mismas sociedades.

La cuestión de gravar con diferentes impuestos a las sociedades y a los socios a todas luces parece injusta, ya que no se justifica la existencia de un doble gravamen sobre una misma renta porque a final de cuentas, el impuesto en ambos casos incide sobre una misma riqueza, porque evidentemente no hay para los dos impuestos sino una sola fuente que es la utilidad o renta percibida por la sociedad, que antes de ser distribuida está sujeta al impuesto por las utilidades y una vez distribuida está sujeta al impuesto que grava los dividendos.

Al respecto la Suprema corte de Justicia ha establecido jurisprudencia en este sentido:

“DIVIDENDOS, EL IMPUESTO SOBRE, NO IMPLICA DOBLE TRIBUTACION. El impuesto sobre ganancias repartibles, llamado también sobre dividendos, no implica una doble tributación sobre la misma fuente de ingreso gravable. De acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941, tal como fue reformada por las disposiciones de emergencia, posteriormente incorporadas a dicha ley por decreto de 28 de septiembre de 1945, tanto la cédula I como la cédula II, se refieren a conceptos distintos y se exigen a persona distintas; en tanto que la I grava las utilidades sociales y recae sobre las empresas, la II se dirige a las ganancias repartibles entre los socios y recae sobre estos últimos con independencia de las negociaciones, ya que tiene distinta personalidad y las de las sociedades adquiere plena relevancia en el derecho fiscal y no exclusivamente en el mercantil, puesto que la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles está reconocida, en forma genérica, por los artículos 2º de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 25, fracción III del Código Civil, sin que exista ley alguna que establezca excepción respecto a la materia fiscal y, por tanto, la personalidad de las citadas entidades jurídicas tiene verdaderamente un valor igual o superior al de la realidad; de todo lo anterior debe concluirse que no existiendo doble tributación sobre la misma fuente impositiva y sobre los mismos sujetos, no se rompen la proporcionalidad y equidad requeridas por el artículo 31, fracción IV, de la Ley Suprema”

Jurisprudencia, Sexta Época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte HO, Tesis 362, página 335

Amparo en revisión 8817/49. “Compañía Ferretera Bigler”, S. A. y coag. 10 de julio de 1960. Unanimidad de 18 Votos.

Amparo en revisión 7440/47. “United Shoe and Leather Co.”, S. A. 12 de Julio de 1960. Unanimidad de 15 Votos.

Amparo en revisión 450/50. “Librería y Ediciones Botas”, S. A. y coags. 19 de julio de 1960. Unanimidad de 17 Votos.

CAPITULO III. EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION

Amparo en revisión 2026/50. "Compañía Regiomontana de Hoteles", S. A. y coags. 19 de julio de 1960. Unanimidad de 18 Votos.

Amparo en revisión 4196/51. Sociedad Desfibradora de Henequén y coags. 19 de julio de 1960. Unanimidad de 18 Votos

Sin embargo, y como lo sostiene acertadamente el ilustre maestro Flores Zavala, esta inconstitucionalidad en tratándose de impuesto sobre utilidades y sobre dividendos de las sociedades y de los socios respectivamente, si bien respecto de las sociedades de capitales o mejor conocidas como sociedades anónimas, si se justifica; por otro lado, y en lo referente a las sociedades de personas como pueden ser las sociedades en nombre colectivo o las sociedades cooperativas, no.

Esto es debido a que tratándose de sociedades anónimas sólo interviene la inversión de un capital por parte de los socios y que por lo tanto se encuentra justificado que una vez que son repartidos los dividendos resulta factible, porque además de constituir dos personas, con personalidad jurídica distinta cada una, resulta que en dicha utilidad obtenida por los socios no han intervenido de manera directa, o dicho de otra manera, no han realizado una actividad o trabajo para la obtención de la misma, sino únicamente una inversión.

Por otro lado, y aquí coincidimos con el ilustre tratadista, en tratándose de Sociedades de Personas -Sociedades en Nombre Colectivo-, no es justificable este doble impuesto, porque de acuerdo a la teoría de las sociedades mercantiles, en este tipo de sociedades se encuentra perfectamente identificada la persona de los socios, es decir, no son anónimos, porque además de participar con la intervención de un capital, también intervienen con la realización personal de trabajo con el propósito de cumplir los fines para los cuales fue constituida la misma. En este orden de ideas consideramos que, a pesar de que tanto las sociedades (personas morales), como los socios (personas físicas) cuentan con personalidad jurídica propia, resulta, sino inconstitucional si antieconómico, ya que este doble impuesto no va de acuerdo con la capacidad contributiva de los socios,

además de que desalienta a los contribuyentes la excesiva carga fiscal, limitando la expansión de las empresas, e inclusive en ocasiones la excesiva carga llega a agotar la fuente impositiva, convirtiéndose en tales circunstancias un impuesto exorbitante y ruinoso que viola la garantía de proporcionalidad y equidad, por esto y otros factores como la inseguridad, el pobre desarrollo nacional, la falta de apoyo gubernamental a la industria, etc., en ocasiones prefieren trasladarse a aquellos lugares en donde reciban un mejor tratamiento fiscal, frenando así el desarrollo de la nación ante la falta de inversión.

Es por esto, que aun cuando la doble tributación en sí misma no sea inconstitucional, sí debe desaparecer de una vez por todas de nuestro sistema impositivo en pro de las finanzas públicas mexicanas y de una verdadera justicia tributaria.

Es evidente que la multiplicidad de gravámenes, cuando la realiza el mismo sujeto activo sobre el mismo contribuyente, además de acusar carencia de idea del legislador para la búsqueda de fuentes, constituye una mala influencia en los contribuyentes, quienes con frecuencia buscan la manera de dejar de serlo; en este caso si se es contribuyente en virtud de los ingresos, los sujetos pasivos se desalientan y ello hace descender la producción, lo que desemboca en detrimento del desarrollo del país.

3.3.2. CONCURRENCIA IMPOSITIVA SOBRE UN MISMO OBJETO GRAVABLE DE DOS O MAS SUJETOS ACTIVOS

En el Estado Federal Mexicano, se presenta la doble imposición porque concurren gravando la misma fuente tres entidades que tiene capacidad para cobrar impuestos, esto es, tres sujetos activos que son la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios; los dos primeros tienen potestad tributaria, es decir, órganos legislativos con el poder suficiente para establecer los impuestos que estimen necesarios para cubrir su presupuesto, y sólo los Municipios dependen de las legislaturas de los

Estados que son los que fijan por medio de leyes los arbitrios Municipales los tributos que pueden cobrar, es decir, competencia tributaria.

La presencia de tres sujetos activos de los tributos o contribuciones es fuente de innumerables problemas, ya que al requerir las tres autoridades de la recaudación de ingresos tributarios para sufragar el costo de las funciones de gobierno que respectivamente les corresponden, se corre el riesgo de que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea gravada por tres clases distintas de tributos.

Este problema tan añejo deriva de la falta de reglas claras en la Ley Fundamental, que delimite cuáles son los campos de acción sobre los que cada esfera de gobierno puede incidir gravando, lo que ocasiona dejar en libertad, tanto a la Federación como a los Estados, establecer impuestos sobre los mismos objetos gravables, con la única excepción de las materias reservadas en forma exclusiva para la Federación y de las prohibiciones establecidas a los Estados; fuera de estas excepciones todas las demás materias o fuentes de objeto gravable se convierten en campo propicio para la concurrencia impositiva de los diferentes órdenes de gobierno.

Un ejemplo claro de esta injusticia contributiva, se presenta cuando un contribuyente tiene su establecimiento comercial en una entidad distinta de aquélla en la cual tiene su residencia; en tal situación, este contribuyente estará obligado al pago contribuciones en la entidad en donde tiene su establecimiento comercial, por el hecho de generar sus riquezas en la misma; asimismo, estará obligado al pago de contribuciones en el lugar en donde radica, debido a que por mandato constitucional cada Entidad Federativa tiene derecho a gravar a las personas en razón de su residencia; esto se traducirá en un problema de doble tributación y consecuentemente en una injustita contributiva.

Consecuentemente, la coexistencia en un mismo país de un fisco federal, de uno local o estatal, y de otro municipal, no deja de ser peligrosa, en especial si se toma en cuenta que las fuentes disponibles de

recursos tributarios, al no ser precisamente abundantes, provoca que los tres fiscos tiendan a incidir repetidamente sobre los mismos recursos.

La acumulación de dos o más tributos, provenientes ya sea del mismo sujeto o de dos o más sujetos activos, o ambas cosas a la vez, sobre el mismo ingreso, utilidad o renta gravable, ocasiona que los causantes afectados por esta situación tengan que soportar un sacrificio fiscal que excede sus respectivas capacidades económicas, toda vez que una percepción castigada dos o más veces por razones tributarias, no permite que un ciudadano disfrute de una parte razonable del producto de su trabajo o de su capital, la doble tributación como instrumento de política fiscal suele conducir a la confiscación de la totalidad o de una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes, así como a procesos inflacionarios que en nada beneficia a la economía nacional, y todavía peor, a la evasión de las obligaciones fiscales.

Ante esta situación, en el régimen fiscal mexicano se ha tenido que establecer un conjunto de reglas que integran una especie de sistema competencial en materia fiscal, en el que a pesar de sus incongruencias y defectos, procura impedir casos de doble o múltiple tributación.

Es decir, ante tal problemática se ha establecido un sistema nacional de coordinación fiscal, dicho sistema se estructura a través de la delimitación de las materias que pueden ser objeto de gravámenes federales. En consecuencia, únicamente la Federación establecerá tributos sobre esas fuentes, a cambio las Entidades Federativas recibirán una participación de la recaudación federal, pero deberán suprimir sus impuestos sobre esas materias.

Si bien es cierto, que con la implantación de la coordinación fiscal en México, los Estados y los Municipios incrementaron sus ingresos, también lo es, que en la actualidad dicho sistema constituye un instrumento de centralismo político que a la larga puede llegar a destruir el sistema federalista como forma de organización política de la Nación Mexicana

consagrada en la Carta Magna, además dicha ley no puede impedir los casos de doble tributación.

El defecto fundamental del régimen fiscal en vigor consiste en la multiplicidad y diversidad de impuestos, en la pluralidad de las autoridades capacitadas para establecerlos, cobrarlos y aprovecharlos, consecuentemente la misma actividad resulta diversamente gravada, no en razón de su potencialidad económica, sino en razón de la localidad en que se desarrolla, y ese defecto es grave porque estorba el progreso económico de la nación y porque conduce frecuentemente a desviar e invariablemente a entorpecer la producción y circulación de la riqueza, la corrección del defecto apuntado no puede consistir sino en crear una estructura fiscal nacional, la cual se lleve acabo mediante una enmienda constitucional que delimite los campos de acción tributaria Federal, Estatal y Municipal, y que de plano desaparezca del escenario jurídico nacional la tan discutida, injusta y perjudicial concurrencia impositiva.

Aunque a primera vista puede parecer una labor más o menos sencilla el dividir a través de uno o varios preceptos constitucionales los tipos de ingresos rendimientos, o utilidades susceptibles de ser fiscalmente gravados por la Federación o por los Estados y por los Municipios, el hecho es que en nuestra Carta Magna la regulación es por demás confusa y contradictoria. No obstante nos proponemos analizar en detalle esta delicada cuestión, para poder definir con exactitud las reglas aplicables, ya que uno de los postulados esenciales del derecho fiscal, que siempre deberemos tener presente, nos indica que un sistema tributario que se precie de ser de ser justo, equitativo, y en consecuencia humano, ningún sujeto activo puede establecer dos o más tributos sobre un mismo ingreso gravable, ni dos o más sujetos activos pueden imponer dos o más gravámenes sobre el mismo ingreso.

3.3.3. LA ACUMULACION DE IMPUESTOS

La acumulación de impuestos es un problema relativamente nuevo en nuestro sistema fiscal mexicano, pero explotado cada vez con mayor frecuencia, el cual consiste en la nociva práctica de acumular un impuesto sobre otro impuesto para gravar doblemente determinados actos, manifestándose principalmente en los de consumo, que al poseer precisamente esta característica se transforman automáticamente en fuente de jugosos ingresos tributarios para los fiscos.

Una manifestación de la acumulación de impuestos, por cierto recientemente extinta de nuestra legislación, se presentaba con el denominado impuesto suntuario, estos es: cuando una persona acudía a un restaurante a consumir alimentos, a esta persona se le cobraba un impuesto al valor agregado, es decir, un impuesto al consumo, pero dicho impuesto se capitalizaba para calcular, sobre el total de dicha capitalización el impuesto suntuario, por lo que, no se tomaba únicamente como base gravable el consumo efectuado por el contribuyente sino que en la base para el cálculo del impuesto suntuario ya se encontraba capitalizado el impuesto al valor agregado, lo que evidentemente constituía una modalidad más de la doble tributación, y con consecuentemente una injusticia contributiva.

Actualmente se encuentra vigente el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual ha introducido en nuestro derecho fiscal positivo una modalidad de doble tributación; este controvertido precepto establece en su parte conducente que: "...tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto."

Con base en esta disposición se han venido presentando casos de doble tributación basada en acumulación de impuestos que ha provocado justas protestas de los usuarios de dos servicios de consumo prácticamente indispensable, como lo son el teléfono y la energía eléctrica. En efecto, el

costo para el público usuario y contribuyente implica que sobre el monto de los consumos respectivos se carguen sendos impuestos federales de carácter especial (el impuesto sobre servicios telefónicos -ya extinto- y el impuesto sobre energía eléctrica -también erradicado-) y que sobre la suma del consumo más el impuesto especial que corresponda, se cargue de nueva cuenta en ambos casos el impuesto al valor agregado.

El efecto antieconómico de esta acumulación de impuestos más claro no puede ser. En épocas de inflación, como la que estamos viviendo, gravar en esa forma servicios que la gran mayoría de la población necesariamente tiene que utilizar sólo conduce al inevitable y progresivo encarecimiento de consumos que están estrechamente vinculados con los precios de un gran número de bienes y servicios que, a su vez, tienen que incrementarse en forma proporcional a los aumentos que en los costos operativos provoca esta indebida acumulación de impuestos, puede decirse que a través de la acumulación de impuestos sobre actos de consumo necesario, se fortalece la captación de ingresos por parte del Estado que así cuenta con mayores recursos de rápida recaudación. Sin embargo, la experiencia ha venido a demostrar que estos aparentes beneficios inmediatos a la larga resultan insignificantes si se les compara con los graves daños que inevitablemente la alta inflación trae aparejados, como son la recesión económica, devaluaciones monetarias continuas, fuga de capitales, desempleo, dependencia financiera del exterior, entre otros. Por ello, la política fiscal de un país nunca debe planearse a corto plazo tomando en cuenta tan sólo las necesidades más apremiantes del momento, sino siempre en función de las finalidades que a largo plazo se deseen obtener.

A todo lo anterior, es necesario agregar que la doble tributación basada en la acumulación de impuestos rompe con cualquier noción de la justicia fiscal al gravar un impuesto con otro impuesto, es decir, obligando a tributar sobre un gasto, puesto que no debemos olvidar que, en esencia, pagar contribuciones representa invariablemente para el contribuyente una necesaria disminución patrimonial. Por lo tanto, al cobrarse impuestos sobre

impuestos se está forzando a los particulares a efectuar aportaciones tributarias que no se encuentran en una proporción justa y adecuada a sus respectivas capacidades contributivas, vulnerándose el principio de proporcionalidad y equidad o también llamado de justicia fiscal.

3.3.4. CONCURRENCIA IMPOSITIVA SOBRE UNA MISMA FUENTE DE INGRESO GRAVABLE ENTRE DOS ESTADOS SOBERANOS

En nuestro país definitivamente los extranjeros se encuentran obligados a pagar impuestos y los demás tributos que causen, situación que en otros países no acontece, ya que algunos ordenamientos jurídicos eximen del entero de tributos a los extranjeros, residentes o no, por razones diversas.

Expresamente, la fracción IV, del artículo 31, constitucional, sólo hace referencia a los mexicanos en su obligación contributiva para el gasto público; sin embargo, en la circunstancia de nuestro país sería absurdo considerar a los extranjeros como ajenos a la tributación.

Al respecto, José Luis Siqueiros⁹, sostiene que. "...prevalece en la legislación mexicana el principio general de equiparación entre nacionales y extranjeros", lo cual estimamos plenamente comprensible de las obligaciones tributarias.

Anteriormente, el artículo 34 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización de 1934, que en su parte sustantiva establecía que: "Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por la autoridad y alcancen la generalidad de la población donde residen."

La ley de Nacionalidad vigente solamente señala en su fracción IV, del artículo 2º, que son extranjeros los que carecen de la nacionalidad mexicana, sin consignar la obligación de los mismos de enterar los tributos

⁹ Cit. por DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. P. 110

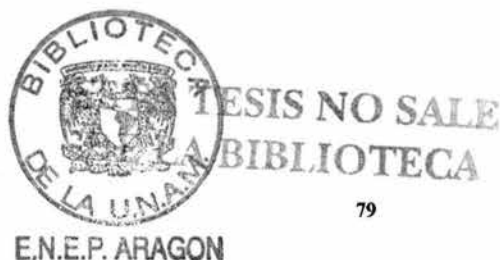
que correspondieren, tal y como lo establecía el citado artículo 34, de la Ley de Nacionalidad y Naturalización de 1934

Ante la falta de una disposición constitucional expresa, se ha recurrido a la legislación ordinaria en busca de fundamentación de las obligaciones tributarias de los extranjeros; así las cosas y en virtud de que la obligación contributiva al ser general, obligatoria e impersonal puede comprender tanto a mexicanos como a extranjeros tal como se deduce del artículo 1º de la ley del impuesto sobre la renta, siempre y cuando su situación coincida con el hecho generador del tributo.

“Este caso de doble imposición llamado doble tributación internacional, ocurre con los Estados soberanos que gravan la misma fuente, por ejemplo cuando una persona se obtiene rentas de fuentes ubicadas en México y se encuentra domiciliada en el extranjero. Esta persona estará sujeta al pago del Impuesto Sobre la Renta en vigor, y, al mismo tiempo, y por la misma renta puede estar sujeta al Impuesto Sobre la Renta del país extranjero en el que reside. También puede haber doble imposición tratándose de sociedades quienes tienen sucursales en diversos países, pues si cada uno de ellos grava el total de las rentas percibidas por dicha sociedad, habrá tantos impuestos acumulados como países hayan establecido el gravamen. Otro caso se presenta cuando un heredero recibe una herencia la cual comprende bienes que se encuentran en distintos países, porque estarán sujetos en cada uno de esos países al impuesto sobre herencias y legados.”¹⁰

En aquellos fiscos cuyo criterio de determinación del sujeto pasivo sea la nacionalidad, el problema se complica aún más, pues entonces el Estado cuya dificultad es fijar la nacionalidad del sujeto pasivo considerará tener derecho para gravar a su nacional, sin consideración del lugar en que radique o que tenga su fuente de ingreso.

¹⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. p. 317



La diversidad de criterios para determinar al sujeto pasivo es la causa más frecuente en la vida internacional fiscal de la multiplicidad de gravámenes; pero hay otras razones; así, tomando en cuenta que existen impuestos personales y reales en los que cada legislador, con apoyo en su soberanía puede gravar los bienes o a las personas que se encuentre en su territorio. Bien sabido es que los impuestos personales son los que gravan a la persona tomando en cuenta sólo esa calidad, en diversas manifestaciones. En general, el caso de los impuestos personales ha sido menos rígido que el de los reales; pero también en este caso va desapareciendo cada vez más el vicio de la múltiple concurrencia sobre el mismo sujeto.

Es decir, en el ámbito internacional siempre han existido grandes esfuerzos para erradicar estos problemas, en la actualidad existe la tendencia de resolver el problema por medio de convenciones y tratados internacionales, como el celebrado por la Comunidad Europea, o el de Libre Comercio entre nuestro país y los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá. Las normas de derecho económico internacional se están imponiendo sobre las internas.

La manera de evitar la múltiple incidencia fiscal en lo internacional, ha sido, más que la firma de tratados, el criterio de algunas legislaciones, ha pensando más en la justicia para el contribuyente, que en la necesidad de los mismos Estados de obtener ingresos, por lo que, ha resuelto seguir el camino de la libertad comercial, o el de la integración de un derecho comunitario que unifique criterios.

Es decir, en el campo internacional siempre se han distinguido grandes esfuerzos para evitar este fenómeno jurídico de entre algunos métodos que se ha utilizado anteriormente encontramos los siguientes:

- a. El de la acreditación o deducción del impuesto pagado,
- b. El de la exención por razones de reciprocidad,
- c. La división del impuesto y repartición de la carga de desgravamiento entre los Estados

Esto por mencionar algunos métodos, pero todos éstos se han llevado a la práctica mediante tratados internacionales, los cuales son de observancia obligatoria para los suscriptores, como en el caso de nuestro país que les da ese carácter.

Estas formas de múltiple tributación expuestas en los puntos inmediatos anteriores, desde luego que son esencialmente antieconómicas, puesto que tienden a agotar los recursos disponibles para el ejercicio de la potestad tributaria de las Naciones, así como de la Federación de las entidades Federativas y la competencia tributaria Municipal. Ya lo señalamos, el exceso de gravámenes sólo ahuyenta el desarrollo de las actividades productivas, las que invariablemente dejan de realizarse si el cúmulo tributario es de tal magnitud que no sea posible obtener un margen de utilidad razonable.

Pero independientemente de de sus graves repercusiones en su nivel general de ingresos del Estado, la doble tributación es primariamente un acto de injusticia que obliga al ciudadano a sacrificarse más allá del límite de su capacidad contributiva, al tener que deducir de su patrimonio las cantidades necesarias para contribuir al mismo tiempo, al sostenimiento de tres entidades públicas distintas.

3.4. LA JUSTIFICACION CONSTITUCIONAL DE LA DOBLE TRIBUTACION SOBRE UN MISMO OBJETO GRAVABLE

La regla general es que debe evitarse la doble imposición porque es contraria al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada se encontrará en una situación de desigualdad, frente a otras gravadas con un solo impuesto, y porque constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país; pero hay ocasiones en que la doble imposición es querida por el legislador, por diversas razones que pueden ser:

"A. Para lograr un determinado fin social, por ejemplo para evitar la salida de capitales producidos en el país para ser gastados en el extranjero.

B. Tiene por objeto graduar la imposición para hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementan, en vez de aumentar las cuotas de uno de ellos

C. Pueden también tener por objeto dar a un impuesto personal el carácter de semipersonal.

D. Puede perseguir una mayor equidad en la imposición teniendo en cuenta la diversa capacidad productiva de los individuos y de las sociedades industriales y comerciales." ¹¹

En nuestro país la doble tributación es permitida, por así decirlo, y buscada por el legislador aun cuando contravenga una sana política tributaria o una buena administración fiscal, además nuestro ordenamiento supremo no prohíbe la doble tributación y así lo ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"DOBLE TRIBUTACIÓN, CONSTITUCIONALIDAD DE

LA.- Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo infinidades de países ha celebrado convenciones, convenios y *modus vivendi*, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son graduar la imposición o para hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extrafiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos pasivos, y aún tratar de captar un aumento en el ingreso con

¹¹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. P. 122

mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ellas. Sin embargo, no puede decirse de que por el sólo hecho de que un determinado impuesto de lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por la ley o que no se destinen para los gastos públicos, pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingreso puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer.¹²

Por estas cuestiones, tanto la doctrina como la jurisprudencia no han sido claras en determinar la inconstitucionalidad de la doble tributación, esto es consecuencia de que es la propia Constitución la que la permite, y en tal sentido no puede considerarse antijurídica. El Pacto Federal, consagra una serie de máximas que permiten dicho fenómeno el cual encuentra su fundamento en la concurrencia impositiva permitida, éste ha sido el criterio de nuestro máximo tribunal.

Ni la Constitución de 1857 ni la de 1917, hicieron un señalamiento competencial, es decir, no señala los campos de acción de cada ente político, sino que en una actitud imitativa de la Constitución Norteamérica se define por un sistema concurrente, teniendo como principios fundamentales la concurrencia contributiva de la Federación y de los Estados en la mayoría de fuentes de ingresos; limitaciones a la facultad impositiva de

¹² Jurisprudencia del Pleno, Amparo contra Leyes Federales, Volumen 181-186, Séptima Época. Amparo en Revisión 5322/50 Siderúrgica de Monterrey, S. A. Unanimidad de Votos. Gaceta del Pleno número 8-9 septiembre-octubre de 1988, p. 5

los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, y restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

Esta es la principal razón por la que, a pesar de que a todas luces la doble tributación es un problema antieconómico, y aunque es tendencia de la legislación mundial y de la política internacional eliminarla, en nuestro sistema impositivo sigue vigente, y seguirá en tanto no se reforme la Carta Magna, delimitando los campos de acción sobre los cuales puede acudir a gravarlos cada uno de los entes de gobierno que necesitan allegarse recursos para sufragar su gasto público.

3.5. CRITERIO ACTUAL DE NUESTRA LEGISLACION SOBRE LA DOBLE TRIBUTACION

La captación de ingresos por concepto de impuestos está sujeta por un lado a la planeación económica de carácter integral de un país. Los sistemas fiscales suelen ser demasiado complicados por su manera de estructuración, además de que constituye la materia encargada de obtener ingresos para el desarrollo nacional, también es la materia que atenta directamente contra la economía de los particulares, por lo que en todo momento se deben observar las máximas constitucionales. Uno de los principales problemas en esta materia ha sido por una parte la falta de contabilidades adecuadas, y por otra, la falta de organización administrativa.

Ahora bien, en los últimos años, en nuestro país se ha mejorado la redacción de la legislación sobre impuestos, con la finalidad de hacer más sencillas y entendibles para los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin embargo, y a pesar de esto existen problemas que aun cuando resultan muy dañinos, siguen vigentes en nuestra legislación.

Establecido lo anterior, procede pasar al estudio de las reglas competenciales que en materia fiscal contiene la Constitución Política que nos rige para delimitar las correspondientes potestades tributarias de la

Federación y de las Entidades Federativas. Como lo indicamos líneas atrás, desafortunadamente nuestra Ley Suprema no sigue un método coherente y sistemático, sino que, por el contrario, aborda el tratamiento de este problema de manera dispersa y contradictoria. Por consiguiente, las reglas respectivas aparecen consignadas en diversos preceptos que, a mayor gravedad, no guardan mucha relación entre sí.

Nuestro país es una Republica Federal, Democrática y Representativa, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación según los principios contenidos en la Carta Máxima.

La Constitución vigente dispone en sus normas de interés lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República Representativa, Democrática, Federal compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

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

“Artículo 49. El supremo poder de la Federación, se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial...”

“Artículo 50. El poder legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General...”

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

CAPITULO III. EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION

VIII. Para imponer la contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;...

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

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

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

1° Sobre comercio exterior;

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

3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; y

5° Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal; y

g) Producción y consumo de cerveza.

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

XXIX-D. Para expedir las leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social.

“Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio libre,...

IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor...”

“Artículo 116. El poder público de los Estados se dividirá para su ejercicio en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un solo individuo. Los poderes de los Estado se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos...”

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

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

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

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

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

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

I. Establecer derecho de tonelaje, ni otro alguno de puerto, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones...”

“Artículo 122. Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los poderes federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo. Son autoridades locales del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia...”

V. La Asamblea legislativa en los términos del Estatuto de Gobierno, tendrá las siguientes facultades:

b) Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto... La facultad de iniciativa de la ley de ingreso corresponde exclusivamente al Distrito Federal...

k) Regular la prestación y la concesión de los servicios públicos; legislar sobre los servicios de transporte urbano, de limpia, turismo y servicios de alojamiento, mercados, rastro, abasto y cementerios...”

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

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

estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio ejecutivo al enviar al Congreso el presupuesto, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

En el rubro tributario es notable en la Constitución Política Federal, que se tiene un sistema muy impreciso, conflictivo y hasta incongruente ante la carencia de reglas específicas para delimitar la esfera tributaria Federal, Estatal y Municipal, y ello ha orillado sobre todo al Gobierno Federal para interpretar a su manera y con una tendencia centralista los preceptos de dicha Constitución, en perjuicio del Federalismo mexicano; tan es así que ha legitimado dos facultades tributarias que son propias de su esfera, es decir, una privativa y una concurrente, de tal manera que su potestad tributaria es equiparable a un excesivo centralismo político, con una tendencia ilimitada para establecer contribuciones en el terreno concurrente, con un enfoque privativo mediante los convenios de coordinación fiscal, para que las Entidades Federativas y los Municipios sólo se limiten a participar en el rendimiento de esas contribuciones, a cambio de no establecer gravámenes locales sobre las materias que son motivo de esa coordinación, independientemente de que la misma Carta Magna también le señala ingresos tributarios netamente privativos.

**CAPITULO IV
LA COORDINACION FISCAL EN MEXICO**

4.1. LA POTESTAD TRIBUTARIA EN EL SISTEMA MEXICANO

“La facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, es lo que representa la potestad o poder tributario.”¹

La potestad tributaria, como ha quedado establecido en el capítulo respectivo, es la atribución legal que le confiere al Estado, la Constitución Política Federal, para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.

El Estado es el encargado de la realización del bien común, para esto, debe realizar una serie de tareas para cumplir las necesidades de la colectividad. Existen rubros muy específicos que revelan la esencia del gasto público, como lo son: la educación, seguridad pública, seguridad social, salubridad, administración de justicia, defensa nacional, obras públicas, etc., pero para que el Estado pueda cumplir satisfactoriamente estas tareas, es necesario obtener recursos que deben encontrar su fuente en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado. Es decir, el Estado debe realizar una serie de funciones y una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar ni prestar, por lo tanto, éste se convierte en el gestor del bien común.

Desde épocas muy antiguas se ha exigido a los particulares que trasladen una parte de su riqueza para la consecución del bien común. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de impuestos, de contribuciones. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí

¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge ROJAS YAÑEZ, Derecho tributario mexicano, Edit. Trillas, México 1999, p.64

mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida en épocas pasadas, en forma arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva.

La potestad tributaria es inherente a la existencia del Estado, desde el momento en que surge como una forma superior de organización social, se ve en la necesidad de allegarse recursos para hacerle frente a sus diversos cometidos de orden público y de interés social y la vía fundamental para lograrlo ha sido mediante el establecimiento de contribuciones proveniente del patrimonio de los particulares.

La potestad tributaria, esto es, la facultad de imponer tributos a sus gobernados, tiene su fundamento en la soberanía estatal.

Nuestra Carta Magna establece en su artículo 39 que: "La soberanía nacional reside esencial y originalmente en el pueblo."; asimismo, en su artículo 40 señala: "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley Fundamental."

En virtud de lo preceptuado, algunos autores han atacado la idea de que la soberanía sea el fundamento del poder tributario ya que la soberanía es una e indivisible y pertenece al nación misma, esto es, al pueblo, y no se refleja en las acciones del Estado sino en la Constitución.

Sin embargo, y de acuerdo con lo estipulado por el artículo 41, de nuestro Ordenamiento Supremo, señala: "El pueblo ejerce su soberanía por medios de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal."

En esa tesitura, si bien es cierto que la soberanía reside en el pueblo, también lo es que éste lo manifiesta a través de sus órganos representativos, y en el caso en particular, a través del Poder Legislativo en el momento en que éste procede a establecer de manera general, obligatoria e impersonal las contribuciones que serán necesarias para sufragar el gasto público.

Con base en lo anterior, podemos concluir que el poder del Estado, Poder Tributario cuando lo referimos a nuestra materia en particular, fue plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente.

El momento en el que se presenta el ejercicio de la potestad tributaria es aquel en que el Estado, actuando soberanamente y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

En el Estado mexicano, cuya forma de organización se encuentra regido por una Constitución Política, en la cual se establece un sistema de división de poderes, el poder tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación de pago de contribuciones. En materia fiscal, se ejerce cuando el Poder Legislativo, expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles son esas contribuciones que van a estar en vigor en cada año fiscal. En estas leyes será donde se encuentran definidos los elementos fundamentales tales como sujetos activo y pasivo, objeto, cuota o tarifa, forma y período de pago, entre otras.

Es así que para el ámbito federal dicha atribución es ejercida por el Congreso de la Unión, para el Distrito Federal es ejercida por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, y para las Entidades Federativas y Municipios se cuenta con una legislatura local, que se encarga de discutir y

aprobar las leyes fiscales de esas esferas de gobierno, y por lo tanto, en esa actividad, indiscutiblemente encontramos encerrada la potestad tributaria en cuestión.

Es importante tener en claro que la potestad tributaria, que es ejercida por el Poder Legislativo, se agota con la creación de la ley, por lo que la siguiente fase, es decir, el cobro de los tributos corresponde al Poder Ejecutivo quien es el encargado de concretar la obligación tributaria, determinarla y exigirla, esto es, de culminar con el cobro de la imposición. En otras palabras, le corresponde al Poder Ejecutivo en calidad de administrador, ejercitar la competencia tributaria.

Por lo anteriormente expuesto, la potestad tributaria no es ejercida en el momento en que el Estado procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, ya que la competencia tributaria -facultad de cobrar tributos- corre a cargo del Poder Ejecutivo y la potestad tributaria ya fue ejercida para ese entonces por el Poder Legislativo.

Cuando hablamos de la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder culmina con la emisión de la ley, en la cual se concreta y concluye. Posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedarán supeditados al mandamiento de esta norma para su debido cumplimiento. En el mandato legal se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan en sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo con su competencia tributaria.

Por lo tanto, cuando hacemos alusión a la potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando mencionamos la competencia tributaria nos estamos refiriendo a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado.

4.1.1. CARACTERISTICAS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

A. Nace de la Constitución Política Federal, en consecuencia debe regirse bajo las máximas de legalidad, proporcionalidad y equidad, impersonalidad, obligatoriedad e igualdad, tanto el ejercido por la Federación como el ejercido por las Entidades Federativas y el Distrito Federal.

B. Tiene su fundamento en la Soberanía, es decir, denota una situación de preeminencia sobre todos, pues en el poder tributario aparece claramente esta situación. Además, surge desde el momento en que el Estado se instituye como una forma de organización superior.

C. Es ejercitado por el Poder Legislativo al dictar normas tributarias con carácter general obligatorio e impersonal.

D. Es de carácter abstracto, tomando en consideración que al dictarse las normas jurídicas tributarias van enfocadas a toda la población o a los sectores de la misma, cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, y que por tal motivo deben aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público.

E. Es irrenunciable e imprescriptible, porque el Poder Público jamás debe desprenderse de esa potestad, toda vez que de ella depende su subsistencia, y el propio marco constitucional lo dota de la autoridad suficiente, para su ejercicio, observancia y vigilancia.

F. Es permanente, por su propia razón de ser, toda vez que con el propio surgimiento del Estado se le da sustento y esencia jurídica para que sea ejercitada esa potestad como uno de los altos fines de su soberanía, para que de esta forma en cada ejercicio fiscal sea regulado a favor de la colectividad al fijarse las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público, y sólo puede desaparecer con la extinción del propio Estado.

G. Puede ser privativo y concurrente:

1) El poder tributario privativo.- Este supuesto está constituido por el ejercicio de la potestad tributaria por una entidad política, con exclusión de las otras para establecer contribuciones que vengan a cubrir el gasto público en su ámbito de gobierno. Esto es, que por disposición

constitucional, el Gobierno Federal tenga señaladas las fuentes o materias tributarias que son exclusivas de su propia órbita de competencia. En el caso de nuestro sistema impositivo cuenta con potestad tributaria privativa únicamente la Federación para que dicte el Congreso de la Unión las leyes conducentes, para que de esta forma sólo se tribute por los particulares a favor de la misma, sin injerencia legislativa de las Entidades Federativas sobre dichas fuentes.

Así ha quedado establecido en el artículo 73, fracción XXIX de la Constitución que a la letra reza: "El Congreso tiene facultad... XXIX. Para establecer contribuciones:

1º Sobre comercio exterior;

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

3º Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

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

5º Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal; y

g) Producción y consumo de cerveza.

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

2) El poder tributario concurrente. Este supuesto se presenta cuando la potestad en cuestión puede ser ejercitada tanto por la Federación

como por las Entidades Federativas, sobre las mismas fuentes o materias gravables, para establecer contribuciones a favor de sus esferas de gobierno, exigiéndole el pago de tributos a las mismas personas físicas y morales sobre sus mismos ingresos, riqueza o actividades económicas, para contribuir a sufragar el gasto público, lo que conduce al grave problema de la doble tributación y a la injusticia contributiva.

La concurrencia tributaria se encuentra permitida por el Pacto Federal, por lo que en muchas ocasiones, aun cuando resulta ser que una fuente múltiplemente gravada constituye un hecho antieconómico, nuestros máximos tribunales no los consideran inconstitucionales porque precisamente esto se encuentra permitido en nuestra Constitución.

Así se establece en los diversos preceptos constitucionales que señalan: artículo 73. El Congreso tiene facultad... VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.", por otro lado, el artículo 124 constitucional establece: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados."

De la interpretación de los preceptos en comento se colige que, la federación tiene una potestad tributaria ilimitada, es decir, que no obstante que tiene una serie de materias exclusivas sobre las cuales puede ejercer su potestad tributaria de acuerdo con lo que señala la fracción VII, del artículo 73, con la finalidad de cubrir el gasto público, puede extender el ejercicio de esa potestad tributaria sobre otras fuentes que por no serle exclusivas y no encontrarse prohibidas a los Estados, se convierten en campo propicio para la doble tributación.

La concurrencia tributaria ha sido uno de los grandes males que ha padecido desde épocas muy remotas nuestro sistema impositivo, esto se debe en gran medida a la actitud imitativa de nuestros constituyentes a la Constitución de Norteamérica, aun cuando las situaciones prevalecientes en cada nación fueran de distinta naturaleza; sin embargo, esta concurrencia debe eliminarse de nuestra Constitución en beneficio de las finanzas

públicas, así como en la búsqueda de la justicia contributiva por la que pugna nuestra Ley Fundamental.

Para esto se necesita una urgente reforma constitucional en la que se elimine de plano la concurrencia impositiva y se establezcan reglas específicas para cada ámbito de gobierno, es decir, para que la Federación y las Entidades Federativas tengan fuentes exclusivas sobre las que puedan incidir gravando, sin que esas materias les sean comunes y así desaparecerá de plano el problema de la múltiple imposición, en bien de la economía pública y de nuestro sistema federalista, si se quiere preservar nuestra forma de gobierno y de Estado consagrada en nuestra Ley Suprema.

H. Puede ser limitado e ilimitado: En el primer supuesto significa que por mandato constitucional existen reglas específicas que señalan los campos de acción tributaria.

4.2. LA POTESTAD TRIBUTARIA FEDERAL

De conformidad con nuestro orden jurídico, la potestad tributaria de la Federación es de carácter ilimitado. Indiscutiblemente por mandato de nuestra Ley Suprema, al gobierno Federal se le han legitimado dos tipos de potestades tributarias en la esfera de su competencia, una de carácter privativo y otra concurrente.

La potestad concurrente de la Federación tiene su respaldo, como lo hemos visto en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal, en la cual se confiere al Congreso de la Unión el poder para establecer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal. Esto quiere decir que se encuentra en posibilidad de dictar leyes que vengán a gravar materias, actos u operaciones que no estén señaladas en la Carta Magna como privativas de sus esferas de competencia, pero que tampoco están prohibidas, de manera que pueden concurrir con las Entidades Federativas para establecer contribuciones que pueden dar margen a la doble o múltiple tributación sobre la misma utilidad, renta, rendimiento o riqueza de las personas físicas y morales cuya situación coincida con el

hecho generador del tributo, lo que a grandes luces constituye una injusticia que fastidia y empobrece a los contribuyentes involucrados.

En épocas pasadas, los contribuyentes se inconformaron con un sinnúmero de leyes de carácter federal que gravaban materias que no se encontraban expresamente señaladas en la fracción XXIX del citado artículo 73 constitucional. Dichos contribuyentes pretendían hacer una interpretación distinta de dicho precepto de la que actualmente prevalece, tachando de inconstitucional dichas leyes debido a que las materias sobre las cuales recaían no se encontraban enumeradas dentro de sus facultades privativas y que la Federación sólo podía gravar aquéllas materias que expresamente le fueron conferidas. Sin embargo y respecto a dicha situación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en el siguiente sentido:

“En 1965, se promovió un juicio de amparo invocando que el Congreso de la Unión no tenía facultad para gravar el ingreso proveniente de actividades profesionales, sobre la base de que tal poder no estaba enumerado en la fracción XXIX, del artículo 73. El quejoso sostenía que la Ley de Ingresos de la Federación de 1965, expedida por Congreso de la Unión, era inconstitucional. La Corte dictó sentencia en contra del actor y sostuvo que “...el Congreso de la Unión tiene facultades para establecer impuestos relacionados con las actividades profesionales en general y en especial para gravar los ingresos obtenidos en el ejercicio de las mismas, de acuerdo con lo previsto en los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Constitución Federal, no puede admitirse que carece de ella porque ese renglón impositivo no esté mencionado en el artículo 73, fracción XXIX de la Constitución citada, pues esta disposición únicamente precisa fuentes tributarias de la competencia de la Federación con exclusión de la de los Estados, pero sin limitar a ellas sólo las facultades de establecer

contribuciones que confieren los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII.”²

“Sin embargo, la Corte ha decidido en los últimos años varios casos de impuestos en que contribuyentes, demandando la protección de la Corte, han pretendido hacer extensiva una interpretación de la fracción XXIX del artículo 73. Tal fracción confiere poderes tributarios exclusivos al Congreso Federal... por lo tanto, tengamos presentes que la fracción VII concede poder tributario ilimitado al Congreso para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX del mismo artículo 73 reserva ciertas fuentes a la Federación”³

Debido a que se faculta a la Federación de una potestad tributaria ilimitada, en el sector concurrente el legislador federal no deja de abusar de su potestad impositiva, esto es, que ante la carencia de reglas específicas que delimiten su campo de actuación, dicha facultad, a pesar de que constituye una situación antieconómica, en vez de disminuir en los últimos años la tendencia ha sido el incrementarla, esta facultad ha tomado una mayor legitimación con la expedición de la Ley de Coordinación Fiscal, para crear impuestos federales únicos en la esfera concurrente, a cambio de las participaciones que en la esfera de los tributos coordinados reciban los Estados y Municipios, pero condicionados a que estos últimos no establezcan gravámenes sobre las materias que son motivo de coordinación.

Esta situación, aun con lo beneficios que pueda traer aparejados, ha constituido un elemento de abuso del Poder Federal sobre el Local, ya que ha permitido que la Federación fije las reglas del sistema tributario tanto a nivel nacional como local; dicha situación evidentemente constituye una violación a nuestro sistema de gobierno, es decir, al federalismo consagrado en nuestra Constitución, además de que gradualmente está quedando vedada la potestad tributaria de los Estados.

² Informe de la SCJN, 1969, Parte 1ª, AR 6136/54, Juan González Noriega, I-14-69.

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México 1999, p. 223

Por lo tanto, puede afirmarse que el poder tributario federal no tiene ninguna limitación constitucional en cuanto a las materias sobre las cuales puede ejercerlo.

El poder tributario privativo de la Federación encuentra sustento jurídico en la fracción XXIX, del artículo 73 constitucional, la cual le señala una serie de materias que pueden ser gravadas por la Federación de forma exclusiva. En consecuencia, las legislaturas de los Estados, bajo ninguna circunstancia podrán establecer tributo alguno sobre las materias enumeradas en dicha fracción, so pena de carecer de constitucionalidad.

Es en virtud de estas materias de carácter privativo y de las facultades concurrentes puntualizadas en párrafos anteriores, es que se dice que la Federación tiene una potestad tributaria de carácter ilimitado, la cual tiende a menoscabar a los Estados ya que, en abuso de dicha potestad, deja una percepción de tributos raquífica para éstos.

Concretamente se trata de las siguientes cuestiones que le dan sustento:

1º Sobre comercio exterior. Se refiere a las contribuciones que el Congreso Federal puede establecer sobre la importación y exportación de bienes y servicios o por el tránsito de personas y cosas que llegan o salen del territorio nacional y que llevan como finalidad cubrir el gasto público. Este ha sido una fuente exclusiva de ingresos desde la Constitución de 1824.

Este tipo de impuestos en algunos tiempos también fueron conocidos como alcabalatorios. La alcabala originalmente fue un impuesto de traslación de dominio o enajenación de ciertos bienes, convirtiéndose después en un gravamen a la circulación interior de mercancías por el territorio de un Estado; y finalmente se le ha ubicado como una contribución que debe cubrirse por el tránsito de personas, cosas, mercancías, vehículos o insumos por entrar o salir de un país determinado, y la facultad para establecerlo es netamente del ámbito Federal.

El impuesto al comercio exterior ha prevalecido en favor de la Federación para que sea ésta quien lo regule, y sobre todo por los

importantes ingresos que representa en dicho rubro. El objeto de los impuestos al comercio exterior, está constituido por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, bienes productos, servicios y los medios en que se transporten o conducen, así como el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada y salida de mercancías conocidas como actos de importación o exportación.

2º Sobre aprovechamiento y explotación de recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 de la Ley Fundamental del país. Este inciso se refiere al establecimiento de tributos sobre bienes del dominio directo de la nación -principalmente minería y petróleo-. Una razón es que estos recursos son propiedad de la Nación y no de los Estados; otra es que sólo el Gobierno Federal, representante de la Nación, puede proteger adecuadamente el interés general, a través de leyes que obligan a una mesurada y prudente explotación de tales recursos.

Parte de dichos recursos naturales de propiedad nacional son inembargables, inalienables e imprescriptibles, y la explotación, uso, y aprovechamiento de los mismos se encuentra regulada y gravada por el Gobierno Federal.

3º Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros. Se trata de otra facultad privativa de la Federación para establecer contribuciones en relación con el servicio público que prestan las personas físicas y morales en las materias de banca y crédito a través de instituciones de banca múltiple y de desarrollo, de conformidad con la Ley de Instituciones de Crédito y demás disposiciones aplicables en ese rubro, para fomentar el ahorro nacional, promover la adecuada participación de la banca mexicana en los mercados financieros nacionales e internacionales, propiciando el desarrollo equilibrado del sistema bancario, para beneficio de la economía de los mexicanos.

4º Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Generalmente se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión, los cuales sólo

pueden ser gravados directamente por la Federación. Comprende entre otros aspectos: radio, televisión, cinematografía, correo, telégrafos, radiotelegrafía, comunicación vía satélite, ferrocarriles, transporte aéreo, transporte marítimo, transporte público federal terrestre, entre otros. Para ello, el Congreso de la Unión expide un sinnúmero de leyes que reglamentan dichas materias, entre las que encontramos, a la Ley de Vías Generales de Comunicación, Ley Federal de Comunicaciones, Ley Federal de Radio y Televisión, Ley de Aviación Civil, por mencionar algunas.

5º Impuestos especiales sobre: Energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; producción y consumo de cerveza.

Se trata de una potestad tributaria ejercida por el Congreso de la Unión para cubrir el gasto público Federal, Estatal y Municipal, tal como se aprecia en el contenido de dicho precepto y que en su parte final supone que: "Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por conceptos del impuesto sobre energía eléctrica." En este último párrafo del precepto en comento, se encuentra uno de los principales fundamentos de la Ley de Coordinación Fiscal, que lleva como finalidad otorgarles participaciones de tributos Federales a las Entidades Federativas y a los Municipios para fortalecer sus finanzas públicas.

Las razones que inspiraron el otorgamiento de este poder tributario exclusivo al Gobierno Federal es que, estando la producción industrial localizada en varios Estados, se requiere que la grave una legislación homogénea, que sólo puede expedir el Congreso de la Unión, para impedir que la industria quede más gravada en unos Estados que en otros, lo que origina una emigración artificial contraria a lo que aconsejaría

una prudente política fiscal, así como la necesidad de eliminar la competencia local de sus impuestos.

También tiene poder fiscal exclusivo la Federación sobre aquellas materias o fuentes de tributación que la Carta Magna en las fracciones IV, V, VI y VII, del artículo 117, así como fracción I, del artículo 118, las cuales enumeran una serie de prohibiciones para las legislaturas locales de establecer contribuciones de carácter estatal o municipal.

El artículo 117 de la constitución prescribe en su parte conducente: "Los Estados no pueden, en ningún caso: ... IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él a ninguna mercancía nacional ni extranjera; VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia 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."

Por otra parte, el artículo 118 señala: "Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión: I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Desde nuestro punto de vista, por lo que hace a esta última prohibición señalada en el párrafo inmediato anterior, presenta un error de redacción, que tanto el constituyente como el legislador ordinario han omitido corregir, y esto por lo que respecta a la última parte de la misma en donde se establece: "...ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.", ya que como lo hemos venido estableciendo y en atención al criterio de nuestros máximos tribunales, es de explorado derecho que los

impuesto o contribuciones al comercio exterior son facultades exclusivas de la Federación y sobre de ellas están completamente excluidos los Estados. Por lo que resulta ilógico que de la interpretación *a contrario sensu* de la parte final de dicha prohibición, el Congreso Federal pueda facultar a las Entidades Federadas a establecer contribuciones sobre comercio exterior, lo que consecuentemente constituiría una contradicción de nuestra Ley Fundamental, según lo establecido por los artículos 73 fracción XXIX, inciso 1º y 131 párrafo primero.

4.3. LA POTESTAD TRIBUTARIA ESTATAL

Es una atribución legal que por mandato constitucional debe ejercitar la Legislatura Local, para dictar leyes respectivas que establezcan las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público en esa esfera de gobierno.

Las Entidades Federativas o autoridades locales⁴, al establecer la Constitución que son libres y soberanas, se les está facultando para poder dictar leyes dentro de su propia jurisdicción. En específico para que actuando soberanamente determinen por medio de la leyes cuáles son las contribuciones que habrán de aportar las personas que residen en su territorio para sufragar el gasto público.

Así las cosas, encontramos el primer fundamento de la potestad tributaria estatal en el artículo 31 Constitucional que señala: "Son obligaciones de los mexicanos: ... IV.- Contribuir para los gastos públicos así

⁴ Desde este momento estimamos conveniente hacer la aclaración de que con la denominación de Entidades Federativas o autoridades locales también estamos haciendo referencia al Distrito Federal, ya que como ha quedado señalado en capítulos precedentes, por sus características propias no puede ser considerado como una Entidad Federativa, por constituir la sede de los poderes de la Unión; sin embargo, el Distrito Federal cuenta con un gobierno autónomo, con facultades propias de administración y se encuentra facultado para ejercer la potestad tributaria, la cual ejerce a través de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, conforme a lo estipulado por la Carta Magna en su artículo 122, fracción V, inciso b), Constitucional que establece: "Es facultad de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal: Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto"

de la Federación como Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Se trata de un mandato público conferido al Congreso Local, en virtud del cual, puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, ganancias o ingresos, y cuyo destino va enfocado cubrir el gasto público programado, de cada esfera de gobierno en cuestión.

Otro fundamento de la potestad tributaria de los Estados lo encontramos en los artículos 40 y 41 del Pacto Federal.

En el primero de los artículos es visible la indicación de que: “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de ésta Ley Fundamental.” Es la autonomía o soberanía de los Estados en donde radica el fundamento del poder tributario de las Entidades Federativas, pues es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación y que la falta de dicho poder, es decir, la ausencia de facultades para hacerse llegar recursos que vengan a sufragar las necesidades del ente, significa ausencia de soberanía. Por otra parte, en dicho precepto encontramos el sustento básico del Federalismo mexicano, el cual implica la existencia de dos ámbitos de competencia fundamentales, el Federal y el Estatal, con plena autonomía e independencia en cada uno de ellos para gobernarse.

En el segundo precepto citado es atendible lo siguiente: “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal...” En este precepto señala que la soberanía y en consecuencia la potestad tributaria será ejercida por los órganos de representación electos popularmente, en el caso concreto, la potestad tributaria de los Estados será

ejercida por las Legislaturas Locales o Congresos Estatales, los cuales serán encargados de dictar las leyes correspondientes para cada ámbito de gobierno a través de las cuales se fijaran los tributos que deberán pagar las personas que se sitúen en la hipótesis de incidencia y las cuales vengán a sufragar su gasto público. Ello corrobora la plena independencia que debe existir para el ejercicio del poder público de la Federación y de los Estados de la República, dejando en claro la obligación que existe entre ambas esferas de gobierno para respetarse y no contravenir las estipulaciones del Pacto Federal; regla que no ha dejado de quebrantarse con el surgimiento de los convenios de coordinación fiscal, que le ha restado autoridad a las Entidades Federativas para establecer sus contribuciones al renunciar parcialmente al ejercicio de su potestad tributaria, a cambio de las participaciones de tributos federales que son la base de dicho sistema de coordinación fiscal.

Asimismo, en los artículos 73, fracción XXIX; 117, fracciones IV, V, VI y VII; y 118 fracción I, Constitucionales, se señalan una serie de limitaciones y prohibiciones a las Entidades Federativas, es decir, en estos apartados se establece materias sobre las cuales los Estados, por ningún motivo, pueden gravar los actos u operaciones que realizan sobre ellas, so pena de incurrir en leyes con carácter de inconstitucionalidad. Estas limitaciones son las únicas que tiene el poder tributario de las Entidades Federativas.

La potestad tributaria estatal se ubica como de carácter exclusivamente concurrente, esto en vista de que la Constitución no le señala materias o fuentes que puedan ser gravadas como propias o exclusivas de ese ámbito de gobierno, por lo tanto, la potestad tributaria en cuestión se le debe identificar indiscutiblemente como de índole concurrente.

Así también se ha señalado en el artículo 124 de el Pacto Federal, el cual constituye otro fundamento de la potestad tributaria estatal, que a la letra reza: "Las facultades que no estén expresamente concedidas

por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados."

La concurrencia tributaria, significa acudir a la misma fuente u objeto gravable dos o más entidades políticas o éstas y la Federación, exigiéndoles a las mismas personas físicas y morales el pago de tributos sobre su riqueza, bienes, operaciones e ingresos, lo que conduce al grave problema de la doble tributación en perjuicio de la economía de los contribuyentes.

Analizando este último fundamento en conjunto con el artículo 73, fracción VII, que establece la facultad de la Federación para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, en consecuencia, se colige que la potestad tributaria de los Estados, puede concurrir en todas sus materias con la Federación, generando irremediablemente el problema de la doble o múltiple tributación, en virtud de que esta última tiene una potestad tributaria ilimitada, y las Entidades Federativas sólo se encuentran limitadas en aquéllas materias que han sido reservadas a la Federación y en las prohibiciones que la Carta Magna les señala expresamente. Por lo tanto, todas aquéllas materias que se encuentran lejos del alcance de estas prohibiciones se convierten en campo propicio para la concurrencia impositiva.

Este problema hubiera desaparecido de plano si el Constituyente hubiera señalado las materias específicas sobre las cuales cada ente de gobierno pudiera incidir gravando; de esta manera no se daría pie a la concurrencia impositiva, ni por ende, a la doble tributación.

Es por esto que en pro de las finanzas públicas, así como de una justicia contributiva en nuestro sistema impositivo, es urgente una reforma constitucional en la que se señalen fuentes exclusivas a las Entidades Federativas, así como se hace en la actualidad con la Federación, para que de esta manera cada Estado tenga esa soberanía impositiva fundamental para formar su gasto público. Esta reforma es de carácter urgente ya que la tendencia de los últimos años, y en un supuesto esfuerzo

por eliminar este problema, se ha llegado al extremo de que los Estados celebren convenios con la Federación (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) para que ésta le otorgue una participación a las Entidades Federadas de la recaudación Federal, a cambio de que éstas supriman sus impuestos locales que mantengan en vigor. Ya que esto lejos de solucionar el problema de anarquía fiscal, ha acarreado otro más, porque este sistema de coordinación fiscal pugna directamente contra la Constitución, y concretamente contra el Federalismo consagrado en la misma, concentrándose el poder impositivo únicamente en la Federación, restándole soberanía a las provincias, generando un centralismo político contrario a nuestros principios fundamentales y contrario a la descentralización característica esencial del Federalismo.

4.4. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA MUNICIPAL

Es de explorado derecho que los Municipios carecen de potestad tributaria, esto es, de facultades para determinar por medio de leyes cuales serán las contribuciones que se cobrarán en el ejercicio fiscal para sufragar su gasto público, y de esta forma satisfacer las necesidades de su población. Anteriormente quedó establecido que la potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que la actividad administradora de las contribuciones -que es la tarea que propiamente realizan los Municipios- carece de la connotación de potestad, en virtud de que no existe una relación de poder sino un sometimiento a la norma, tanto por parte del Ente como sujeto activo y acreedor de la prestación, así como por el particular sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Esta situación se presenta por imperativo de la Constitución Federal que delega esta responsabilidad a favor de las Entidades Federativas de las cuales forman parte los Municipios, para que de esta forma sean éstas quienes determinen las contribuciones que en un ejercicio fiscal podrán cobrar los Municipios.

En este orden de ideas, el Municipio únicamente tiene competencia tributaria, es decir, capacidad para cobrar las contribuciones o tributos que las legislaturas de los Estados hayan establecido en su favor. Sucede con gran frecuencia que la potestad tributaria y la competencia tributaria se reúnan en una misma entidad, como en el caso de la Federación y de los Estados, es porque ellos tiene capacidad para crear tributos por medio de leyes -potestad tributaria- así como para cobrarlos por medio de el órgano encargado de su administración, es decir, el poder ejecutivo a través de su respectiva Secretaría de Estado -competencia tributaria-; pero en el caso de los Municipios, éstos únicamente tiene la facultad de cobrarlos, es decir, competencia tributaria.

Así lo establece la constitución la cual señala lo siguiente:

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

"II. Los municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:

- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;
- b) Alumbrado público;
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;
- d) Mercados y centrales de abasto;
- e) Panteones;
- f) Rastro;
- g) Calles, parques y jardines y su equipamiento;
- h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva, municipal y tránsito; e

i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

“Sin perjuicio de su competencia constitucional, en el desempeño de las funciones o en la prestación de los servicios a su cargo, los Municipios observarán lo dispuesto por las leyes federales y estatales...”

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

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

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

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados; y

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

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

Los ayuntamientos en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

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

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los Ayuntamientos, o bien, por quien ellos autorice, conforme a la ley.”

La ausencia de poder o potestad tributaria municipal se confirma con el análisis de la fracción IV del artículo 115 constitucional. En esas condiciones es indiscutible que dicha potestad la lleva acabo el Gobierno del Estado por conducto de su Poder Legislativo.

El precepto constitucional en cita mantiene la tesis de que el Municipio libre es la base de la organización política y administrativa del país. Sin embargo, no le otorga poder tributario al Municipio, por lo que éste no puede establecer sus propias contribuciones o tributos, toda vez que tal poder se radica en la Legislatura o Congreso del Estado. Desde luego que puede administrar y recaudar las contribuciones que lleguen a establecer a su favor.

La experiencia ha demostrado que no puede haber un Municipio fuerte y libre si está sujeto a la buena o mala voluntad de la Legislatura Estatal. Al respecto, el diputado Heriberto Jara afirmaba que: “No se concibe la libertad política cuando la libertad económica no está asegurada tanto individual como colectivamente. Al Municipio se le ha dejado una libertad muy reducida, casi insignificante; pues sólo se ha concretado al cuidado de la población y de la política y podemos decir que no ha habido un

libre funcionamiento de una entidad en pequeño que esté constituida por sus tres poderes".⁵

A pesar de que la Constitución hable pomposamente del Municipio libre, y que la historia diga que la introducción de esta doctrina en la Constitución de 1917 fue el más grande logro, su autonomía no está más que escrita en la misma. Y ello porque aun suponiendo una sincera intención y un noble propósito, no existen los medios indispensables para garantizar esa autonomía, sobre todo en su aspecto económico. Además, ante ese impedimento constitucional y como sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27 constitucional, tenemos que hay Entidades Federativas, y concretamente Municipios, que no obstante de ser ricos en dichos bienes y recursos carecen de capacidad económica.

Sin embargo, aun cuando queda claramente establecido que los Municipios no tiene potestad tributaria, esto no es obstáculo para que los mismos sean parte en el problema de la doble tributación. Esto se presenta como consecuencia de que las legislaturas locales pueden estatuir las leyes fiscales que regulen obligaciones contributivas a favor de los Municipios, para cubrir su gasto público, sobre aquéllas, materias que no estén reservadas a la Federación, lo cual permite concluir que en terreno concurrente existe la posibilidad de crear contribuciones Federales, Estatales e inclusive Municipales, sobre los mismos ingresos, utilidades, bienes o actos que así lo determinen las leyes respectivas y que no tiene más limite que las señaladas por la propia Constitución para el ejercicio de dicho poder. Ante la urgente necesidad de ingresos públicos para las tres esferas de gobierno, se ha excedido y se ha caído en la injusticia fiscal, al dar paso al problema de la doble o múltiple tributación.

⁵ Cit. por DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 258

4.5. EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, es el régimen jurídico relativo a las participaciones de tributos y otros ingresos federales a favor de las Entidades Federativas y Municipios, incluyendo reglas sobre colaboración administrativa, las conducentes a los organismos en materia de coordinación fiscal, y sobre los montos porcentuales que deben otorgarse a dichas entidades políticas, para que con ello se fortalezcan sus respectivas haciendas públicas y se restrinja parcialmente el problema de la doble o triple tributación sobre los mismos ingresos.

Adolfo Arrijo Vizcaino sostiene: "La Coordinación Fiscal se define como la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

Continuando en cita con el mismo autor establece: "...nuestra definición de coordinación fiscal es susceptible de descomponerse en los siguientes términos:

1. Sólo puede existir por disposición de una norma constitucional debidamente reglamentada por la Ley Federal secundaria aplicable a la materia de que se trate. Es decir, queda enmarcada dentro del contexto de nuestro principio de legalidad.

2. Presupone la existencia de un tributo o contribución de naturaleza Federal.

3. Requiere la intervención de las Entidades Federativas en las funciones de recaudación y administración del tributo federal coordinado, previa autorización de la Secretaría de Hacienda.

4. Otorga a las entidades coordinadas una participación proporcional en los rendimientos fiscales obtenidos."⁶

4.5.1 ANTECEDENTES INMEDIATOS DE LA COORDINACION FISCAL EN MEXICO

A partir de los años 20, ante la imperante problemática de la doble tributación y la anarquía fiscal existente, los estudiosos del Derecho Fiscal Mexicano tuvieron como preocupación fundamental la de delimitar campos exclusivos de tributación para la Federación y para las Entidades Federativas. Ante la conciencia de que si el problema derivaba del texto

⁶ Derecho Fiscal. Editorial Themis. México. 1982. Pág. 115

constitucional que no hace una separación justa de fuentes impositivas, la solución consistía en reformar la Carta Fundamental, con el objeto de establecer la correspondiente distribución de materias gravables para cada entidad política. Ese fue el propósito principal de la primera y segunda Convenciones Nacionales Fiscales.

La primera Convención Nacional fiscal tuvo verificativo en el año de 1925; para ese entonces el sistema tributario mexicano era antieconómico, ineficaz e injusto. "El gobierno de Calles se propuso enmendarlo. La Secretaría de Hacienda, a cargo del ingeniero A. J. Pani envió a los gobiernos de los Estados la convocatoria de la Primera Convención Nacional Fiscal, cuyos objetivos eran:

a. Delimitar las competencias de la Federación y de los Estados en materia de impuestos.

b. Determinar un Plan Nacional de Arbitrios para simplificar el sistema fiscal.

c. Crear un órgano permanente encargado de estudiar las necesidades de la economía nacional, proponer las medidas que deberían adoptarse en materia fiscal y vigilar el plan único de los impuestos que se establezcan."⁷

La falta de antecedentes que permitieran sentar las bases firmes de colaboración entre las autoridades Fiscales de la Federación y de los Estados, así como la ausencia de investigaciones previas que orientaran a la asamblea, dieron lugar a que las conclusiones de ésta sólo tuvieran el carácter de recomendaciones.

"En 1933 el Gobierno Federal convoca a la segunda Convención Nacional Fiscal, la cual perseguía los siguientes objetivos:

A. Revisar las conclusiones de la primera Asamblea.

B. Estudiar nuevamente el problema de delimitación de las jurisdicciones fiscales.

⁷ MARTINEZ ALMAZAN, Raúl. Las finanzas del sistema Federal mexicano. INAP. P. 143

C. Sentar las bases de unificación de los sistemas locales de tributación y la coordinación de ellos con el sistema federal.

D. Analizar los medios adecuados para la puesta en práctica de las decisiones de la asamblea y constituir el órgano más capacitado para su ejecución.”⁸

Sin embargo, en esta ocasión tampoco se pudieron alcanzar los objetivos deseados, ni por ende, la reforma constitucional para delimitar la acción impositiva de cada esfera de gobierno. A pesar de esto, los esfuerzos no se vieron nulificados ya que en 1940, con la reforma del artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución, quedaron incorporados diversos asuntos llevados en el seno de la Convención Nacional de 1933.

Los esfuerzos celebrados por estas dos convenciones sirvieron de fundamento para la celebración de la Tercera Convención Nacional Fiscal, verificada en 1947, pues aunque no tuvieron éxito esos nobles propósitos para delimitar los campos impositivos de la Federación y de los Estados, se orquestó un nuevo instrumento que en forma parcial vino a resolver la problemática de la concurrencia o coincidencia impositiva y de la doble tributación, mediante la celebración de convenios de coordinación fiscal entre las Entidades Federativas, el Distrito Federal y la Federación, para crear impuestos federales únicos, a cambio de las participaciones en el rendimiento de los mismos a favor de las Entidades y Municipios, siempre y cuando éstos no mantuvieran en vigor los impuestos o derechos objeto de la coordinación.

La Tercera Convención Nacional Fiscal sentó las bases del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. En el año de 1949 empezaron a coordinarse diversas Entidades Federativas con la Federación, y en el año de 1953, se aprueba la primera Ley de Coordinación fiscal que constituye la cúspide de los propósitos planteados en la última Asamblea.

⁸ Ibidem. p. 144

4.6. INTEGRACION DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL

4.6.1. OBJETIVO DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL

En la exposición de motivos de la Ley Federal de Coordinación Fiscal, expedida el 22 de diciembre de 1978, y en vigor a partir del 1º de enero de 1980, se expuso lo siguiente: "La circunstancia de que los textos constitucionales no delimitan campos impositivos Federales, Estatales y Municipales determina que tanto el Congreso de la Unión como las legislaturas de los Estados, puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes, cuando ello ocurre se da lugar a la doble o múltiple tributación interior, consecuencia de la concurrencia o coincidencia en el ejercicio de las facultades impositivas de la Federación y de los Estados... Debe reconocerse que la concurrencia impositiva está permitida en la Constitución e implicada en la fracción IV, del artículo 31 de su texto, pero de ello no puede derivarse la conclusión de que el constituyente hubiera querido que cada fuente fuera gravada con impuestos Federales, Estatales y Municipales. La convicción correcta no puede ser otra que la que el constituyente no juzgó necesario y conveniente separar las fuentes tributarias exclusivas de la Federación, Estados o Municipios."

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

El instrumento que da las bases para la coordinación es la Ley de Coordinación Fiscal. Esta ley es el medio para coordinar el sistema fiscal de la Federación, de los Estados, Municipios y Distrito Federal, la cual establece la participación que les corresponde de los ingresos federales, fijando reglas de colaboración administrativa y crea los organismos de coordinación fiscal, atendiendo a que los Estados y el Distrito Federal

participan de los impuestos federales establecidos en dicha Ley. A través de acuerdos, convenios y declaratorias se dan las pautas para que se establezca en forma expresa la voluntad soberana de las dos entidades con potestad tributaria, para así apoyar las relaciones fiscales entre ellos.

Así ha quedado señalado en el artículo 1º de la multicitada Ley que a la letra reza: "Esta ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

4.6.2. FUNDAMENTO DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal tiene su fundamento en el último párrafo, de la fracción XXIX, del artículo 73 constitucional, en el cual es visible que: "Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley secundaria Federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica;"

Es así, que en acatamiento a dicha disposición constitucional, se expidió la referida Ley de Coordinación Fiscal, misma que se encuentra en vigor. A pesar de que en el citado párrafo final de la fracción XXIX del artículo 73 del Pacto Federal, se limita a unos cuantos impuestos especiales (Energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; y producción y consumo de cerveza.), en la práctica, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

viene operando respecto de todos aquéllos tributos y otros ingresos que a la Federación le han parecido convenientes, como lo demuestra dicha Ley.

4.6.3. ADHESION AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con las entidades que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta ley. Dichas entidades participarán en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señale dicha ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen." ⁹

Los convenios de coordinación fiscal deberán ser autorizados previamente por la Legislatura del Estado, debiendo publicarse tanto en el Diario Oficial de la Federación, como en la Gaceta del Gobierno Local, y los conflictos que surjan entre la Federación y las Entidades Federativas o Municipios en dicho rubro serán resueltos por el Poder judicial de la Federación de conformidad con el artículo 105 constitucional, así como con la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. También con autorización de la Legislatura Estatal podrán dar por terminado el Convenio.

La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal deberá llevarse a cabo integralmente y no sólo en relación con algunos de los ingresos de la Federación.

En base a lo anteriormente expuesto, las Entidades (cuando en esta ley se utilice la expresión "entidades", ésta se referirá a los Estados y al Distrito Federal)¹⁰ pueden o no adherirse al Sistema Nacional de Coordinación, en este último caso seguirán percibiendo las participaciones en los impuestos especiales consignados en el inciso 5º de la fracción XXIX, del artículo 73 constitucional; pero resulta que al entrar en vigor el Impuesto al valor Agregado, la Federación derogó varios de dichos impuestos con lo que los Estados no coordinados prácticamente no recibían ingresos por tal concepto; éste, entre otros aspectos constituye una de las medidas con las

⁹ Ley de Coordinación Fiscal, Artículo 1º.

¹⁰ Idem.

que se inicia la política de la Federación para presionar a todos los Estados a coordinarse con aquélla. Pues no obstante que en la legislación respectiva se ha regulado como una determinación potestativa, espontánea y libre de parte de los Estados, desde un punto de vista político ha sido lo contrario, con carácter obligatorio.

Posteriormente, la coordinación se amplía, ya que la Federación y las Entidades Federativas celebran convenios de colaboración administrativa respecto de tributos federales coordinados, como una nueva mecánica en la desconcentración administrativa fiscal federal, para que diversos actos relacionados con la determinación, requerimiento y control de las obligaciones fiscales, así como la imposición de multas y recargos queden a cargo de las autoridades fiscales estatales, incluyendo lo conducente a las funciones de fiscalización, asistencia y consultas que formulen los contribuyentes, registro de los mismos, entre otras cuestiones.

El objetivo primordial de la celebración de los convenios de colaboración administrativa consiste en que la recaudación, control y fiscalización de las contribuciones resulten lo menos onerosas para las entidades políticas.

Las Entidades Federativas podrán optar por coordinarse en derechos; a cambio, no mantendrán en vigor derechos estatales o municipales por: "Licencias, anuencias previas al otorgamiento de las mismas, en general concesiones, permisos o autorizaciones, o bien obligaciones y requisitos que condicionen el ejercicio de actividades comerciales o industriales y de prestación de servicios señalando sus respectivas excepciones como son (excepción hecha: licencias de construcción, para conducir, expedición de placas y tarjeta de circulación, etc.); registro o cualquier acto relacionado con los mismos (excepción hecha: registro civil, registro de la propiedad y del comercio, entre otras); uso de las vías públicas o la tenencia de bienes sobre las mismas; así como respecto de actos de inspección y vigilancia."

“Para los efectos de coordinación con las entidades, se considerarán derechos, aun cuando tengan una denominación distinta en la legislación local correspondiente, las contribuciones que tengan las características de derecho conforme al Código Fiscal de la Federación y la Ley de Ingresos de la Federación.”¹¹

Las entidades podrán no coordinarse en derechos sin perjuicio de continuar adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

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

Por haber ido formándose en diversas épocas y con diversos criterios, el sistema de participaciones estaba desprovisto de principios congruentes en cuanto a la determinación de los impuestos que podían ser participables y aquéllos cuya recaudación debía ser exclusiva de la Federación.

Así, se formaron el Fondo General de Participaciones y el Fondo de Fomento Municipal, los cuales integran el sistema de coordinación vigente y que en los párrafos subsecuentes habremos de analizarlos a grandes rasgos dada la complejidad y oscuridad con la que se encuentran regulados.

1. Fondo General de Participaciones, éste se constituye de la siguiente forma:

a) Con el 20 por ciento de la recaudación federal participable que obtenga la Federación en un ejercicio.

b) La recaudación federal participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.

No se incluirán en la recaudación federal participable, los impuestos adicionales del 3% sobre el impuesto general de exportación de

¹¹ Ibidem. Artículo 10

petróleo crudo, gas natural y sus derivados y del 2% en las demás exportaciones; ni tampoco los derechos adicionales o extraordinarios, sobre la extracción de petróleo. Tampoco se incluirán en la recaudación federal participable, los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa; ni los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos y sobre automóviles nuevos, de aquellas entidades que hubieran celebrado convenios de colaboración administrativa en materia de estos impuestos; ni la parte de la recaudación correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios en que participen las entidades; ni la parte de la recaudación correspondiente a los contribuyentes pequeños que las entidades incorporen al registro federal de contribuyentes; ni el excedente de los ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 15%.¹²

El fondo general de participaciones se distribuye a las Entidades Federativas conforme a los siguientes conceptos:

A. El 45.17 por ciento en proporción directa al número de habitantes.

B. El 45.17 por ciento en impuestos asignables, los impuestos asignables a que hace referencia son: el Impuesto Federal sobre Tenencia o Uso de Vehículos, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

C. Inverso de la participación por habitante obtenida en los dos conceptos anteriores, 9.66 por ciento.

El fondo general de participaciones se adicionará con un 1% de la recaudación federal participable en el ejercicio, que corresponderá a las Entidades Federativas y los Municipios cuando éstas se coordinen en materia de derechos.

¹² Ibidem. Artículo 2

Adicionalmente, las entidades participarán en los accesorios de las contribuciones que forman parte de la recaudación federal participable, que se señalen en los convenios respectivos.¹³

Los Municipios participan:

1) 0.136 por ciento de la recaudación federal participable, a aquellos municipios colindantes con la frontera o los litorales por los que se realicen materialmente la entrada al país o la salida de él de los bienes que se importen o exporten, siempre que la Entidad Federativa de que se trate celebre convenio con la Federación en materia de vigilancia y control de introducción ilegal al territorio nacional de mercancías de procedencia extranjera.

2) 3.17% del derecho adicional sobre la extracción de petróleo, excluyendo el derecho extraordinario sobre el mismo y, en su caso, del impuesto adicional del 3% sobre el impuesto general en exportaciones de petróleo crudo, gas natural y sus derivados a los municipios colindantes con la frontera o litorales por los que se realice materialmente la salida del país de dichos productos.¹⁴

2. Fondo de Fomento Municipal

El 1 por ciento de la recaudación federal participable que obtenga la Federación se distribuirá de la siguiente forma:

I. El 16.8 por ciento se destinará a formar un Fondo de Fomento Municipal.

II. El 83.2 por ciento incrementará dicho Fondo de Fomento Municipal y sólo corresponderá a las Entidades que se coordinen en materia de derechos.

El Fondo de Fomento Municipal se distribuirá entre las Entidades mediante la aplicación del coeficiente de participación que se determinara para cada uno de ellos.

¹³ Idem.

¹⁴ Ibidem. Artículo 2-a

Los Estados entregaran íntegramente a sus Municipios las cantidades que reciban del Fondo de Fomento Municipal, de acuerdo con lo que establezcan las legislaturas locales, garantizando que no sea menor a lo recaudado por los conceptos que se dejan de recibir por la coordinación en materia de derechos.

4.6.5. ORGANISMOS EN MATERIA DE COORDIANCION FISCAL

El desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México se realizará a través de los siguientes organismos:

- A. La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.
- B. La Comisión permanente de Funcionarios Fiscales.
- C. El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas

Públicas (INDETEC)

- D. La Junta de Coordinación Fiscal.

A. La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales. Este organismo se integra de la siguiente manera:

- 1.- Por el Secretario de Hacienda y Crédito Público.
- 2.- Por el titular del órgano hacendario de cada Entidad.

La reunión será presidida conjuntamente por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y el funcionario de mayor jerarquía presente en la reunión de la Entidad en que ésta se lleve a cabo.¹⁵ La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales sesionará, cuando menos una vez al año en el lugar del territorio nacional que elijan sus integrantes. Será convocada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público o por la Comisión permanente de Funcionarios Fiscales. En la convocatoria se señalarán los asuntos de que deba ocuparse la reunión.¹⁶

Son facultades de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales:

¹⁵ Ibidem. Artículo 17

¹⁶ Ibidem. Artículo 18

I. Aprobar los reglamentos de funcionamiento de la propia Reunión Nacional, de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y de la Junta de Coordinación Fiscal.

II. Establecer, en su caso, las aportaciones ordinarias y extraordinarias que deban cubrir la Federación y las Entidades, para el sostenimiento de los órganos citados en la fracción anterior.

III. Fungir como asamblea general del INDETEC y aprobar sus presupuestos y programas.

IV. Proponer al Ejecutivo Federal las medidas que estime convenientes para actualizar o mejorar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.¹⁷

B. La comisión Permanente de Funcionarios Fiscales se integrará de la siguiente forma:

I. Estará formada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por ocho entidades. Será presidida conjuntamente por el titular de la SHCP y por el titular del órgano hacendario que elija la Comisión entre sus miembros.

II. Las Entidades estarán representadas por las ocho que al efecto elijan.

III. Las Entidades que integren la Comisión permanente serán elegidas por cada uno de los grupos que a continuación se expresan, debiendo representarlos en forma rotativa:

GRUPO 1: Baja California, Baja California Sur, Sonora y Sinaloa.

GRUPO 2: Chihuahua, Coahuila, Durango y Zacatecas.

GRUPO 3: Hidalgo, Nuevo León, Tamaulipas y Tlaxcala.

GRUPO 4: Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit

GRUPO 5: Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis

Potosí

¹⁷ Ibidem. Artículo 19

GRUPO 6: Distrito Federal, Guerrero, México y Morelos.

GRUPO 7: Chiapas, Oaxaca, Puebla y Veracruz.

GRUPO 8: Campeche, Quintana Roo, Tabasco y Yucatán.

IV. Las entidades miembros de la Comisión Permanente durarán dos años.

V. La Comisión Permanente podrá ser convocada por el titular de la SHCP, el Subsecretario de Ingresos o por tres miembros de la Comisión.¹⁸

Son facultades de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales:

a. Preparar las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales, estableciendo los asuntos a tratar.

b. Preparar los proyectos de distribución de aportaciones ordinarias y extraordinarias, que debe cubrir la Federación y las Entidades para el sostenimiento de los órganos de coordinación.

c. Fungir como Consejo Directivo del INDETEC, y formular informe de actividades de dicho instituto, así como de la propia Comisión Permanente y someterlos a la aprobación de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

d. Vigilar la creación e incremento de los fondos, su distribución entre las Entidades y las liquidaciones anuales que de dichos fondos formule la SHCP, así como vigilar la determinación, liquidación y pago de participaciones a los Municipios.

e. Formular los dictámenes por incumplimiento de alguna de las partes al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.¹⁹

C. El Instituto para el desarrollo Técnico de las haciendas Públicas -INDETEC- se integrará de los siguientes órganos:

1) Un Director General, que tendrá la representación del mismo.

¹⁸ Ibidem. Artículo 20

¹⁹ Ibidem. Artículo 21

2) Una Asamblea General que aprobará sus estatutos, reglamentos, programas y presupuesto.

3) Un Consejo Directivo.²⁰

El INDETEC es un organismo público, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con las siguientes funciones: Realizar estudios relativos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; hacer estudios permanentes de la legislación tributaria vigente en la Federación y en cada una de las entidades, así como de las respectivas administraciones; sugerir medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva Federal y Local, para lograr la mas equitativa distribución de los ingresos entre la Federación y las Entidades; desempeñar las funciones de Secretaría Técnica de la Reunión Nacional y de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales; actuar como Consultor Técnico de las haciendas públicas; promover el desarrollo técnico de las haciendas publicas municipales; capacitar técnicos y funcionarios fiscales; y desarrollar los programas que apruebe la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.²¹

D. La Junta de Coordinación Fiscal, ésta se integrará por los representantes que designe la SHCP y los titulares de los órganos hacendarios de las ocho Entidades que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.²²

4.7. LA COORDINACION FISCAL EN MEXICO COMO CENTRALISMO POLITICO

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal implantado en nuestro país el siglo pasado, ofrece la ventaja de que al impedir la existencia de tributos locales sobre ingresos gravados por la Federación, evita la concurrencia fiscal y con ello la doble tributación, proveyendo al mismo tiempo de recursos tributarios a las Entidades Federativas y a los Municipios que de otra suerte quedarían ante una grave situación financiera por la

²⁰ Ibidem. Artículo 23

²¹ Ibidem. Artículo 22

²² Ibidem. Artículo 24

carencia de ingresos propios y suficientes para cubrir el gasto público. Sin embargo, ello debe eliminarse gradualmente, pues este sistema de coordinación no deja de ser incompatible con la forma de gobierno establecida en nuestra Ley Fundamental, es decir, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal atenta contra el Federalismo mexicano.

Es cierto que el tan dañino problema de la doble tributación, como consecuencia de la concurrencia impositiva prevista en nuestra Carta Magna, ha tratado de resolverse a través de la Ley de Coordinación Fiscal, que tiende a la creación de impuestos federales únicos, en cuyos rendimientos se concede una participación a Entidades y Municipios. Pero semejante ordenamiento legal además de que no ha contribuido a una solución eficaz de este complejo problema, indudablemente debe rechazarse por constituir un instrumento de centralismo político que a la larga puede llegar a destruir el sistema Federalista que por mandato constitucional ha adoptado la Nación Mexicana. Además, una Ley de Coordinación Fiscal no puede, por su misma naturaleza, impedir los casos de doble tributación, los cuales en la actualidad se siguen presentando.

Se trata de una solución de compromiso que han adoptado como la salida más viable, ante la carencia de reglas específicas y claras en nuestra Constitución para el ejercicio de la potestad tributaria federal y estatal. Esta supuesta solución sólo está permitiendo el expansionismo del fisco Federal y el debilitamiento progresivo de las Entidades Federativas.

El sistema de participación de Entidades Federativas y Municipios en impuestos Federales consiste en la distribución hecha por la Federación de un cierto porcentaje de lo recaudado por ella en cada Estado, de determinados impuestos. Este sistema evidentemente requiere un control centralizado. La Federación es la que estructura, administra y fija las reglas del juego. Este método hace más eficiente el sistema fiscal desde el punto de vista de administración y cumplimiento, evita la competencia entre los Estados y facilita la implantación de medidas de carácter general. Sin embargo, tiene la desventaja de que centraliza -paulatinamente nulifica- el

poder impositivo y aumenta la dependencia económica de los Estados respecto de la Federación.

De conformidad con lo estipulado en nuestra Carta Máxima en sus artículos 40 y 41, el sistema Federalista consiste en que los Estados integrantes de la Federación serán libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; es decir, este principio señala que los Estados gozarán de una soberanía interior la cual no deberá encontrar más límites que los establecidos por la Constitución Política Federal. En este orden de ideas, los Estados gozarán de libertad plena para dictar las leyes en las que se determinen las contribuciones que podrán exigir de sus gobernados para sufragar su gasto público.

Por otra parte, si bien es cierto que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no impide que los Estados creen sus propias contribuciones, también lo es que de alguna forma menoscaba esa libertad, toda vez que el Gobierno Federal ha hecho uso de un sinnúmero de medidas políticas para forzar la adhesión a tal sistema, ya que de lo contrario, las provincias estarán condenadas al rezago económico.

Para que los Estados puedan ser libres y soberanos como lo estipula la Constitución, es necesario que cuenten con una soberanía financiera que les permita satisfacer las necesidades de su población, y no estar sujetos a la voluntad de la Federación que cada vez centraliza más la potestad tributaria.

Es cierto que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal ha acarreado innumerables ventajas a las finanzas públicas, como la disminución en los costos de recaudación, control y fiscalización; el que las Entidades han incrementado sus ingresos en cada ejercicio fiscal, entre otras. Desde el punto de vista económico, el sistema que nos rige puede ser aceptable, pero desde el punto de vista jurídico no. Por otra parte, dicho sistema no ha podido erradicar la problemática de la doble tributación; además, la coordinación a la larga puede conducirnos a un régimen tributario en el que sólo subsistan tributos o contribuciones federales y una serie de

participaciones en su rendimiento que, a manera de donaciones gratuitas, alimenten la subsistencia presupuestaria de las Entidades Federativas. Semejante sistema, al que nos acercamos a pasos agigantados, significa sólo una cosa: el centralismo político-económico que convierte la teórica autonomía constitucional de las Entidades en letra muerta, pues sin autosuficiencia tributaria no puede hablarse de autonomía o soberanía en lo concerniente a su régimen interior ni nada que se le asemeje.

La Coordinación Fiscal, lejos de representar una solución idónea al complejo problema competencial, constituye un obstáculo más que, en la medida en que crezca generará nuevos y mayores intereses que tenderán a alejarnos de la verdadera solución. Por eso, afirmamos que se trata de una cuestión que demanda atención inmediata a nivel de reforma constitucional, en la que urge se delimiten las materias sobre las que cada ente político puede incidir gravando y así eliminar de plano la concurrencia impositiva de una manera acorde a nuestro federalismo.

CAPITULO V

**PROPUESTA DE REFORMA CONSTITUCIONAL COMO UNA SOLUCION
PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO**

**5.1. EL SISTEMA FEDERAL MEXICANO CONSAGRADO EN LA CARTA
MAGNA**

Conforme a lo estipulado por el Pacto Federal, somos una República, Representativa, Democrática y Federal, compuesta de Estados libres y soberanos, unidos en un Estado Federal en atención a lo establecido por las siguientes máximas constitucionales:

Artículo 40.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República, Representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley Fundamental.

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

Artículo 42.- El territorio nacional comprende:

I. El de las partes integrantes de la Federación;

Artículo 43.- Las partes integrantes de la Federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco,

Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y Distrito Federal.

Los preceptos anteriormente citados establecen la forma de gobierno adoptada por la nación mexicana, así como la autonomía y soberanía que tendrán dentro de la esfera de su competencia cada una de las partes integrantes y los órganos mediante los cuales ejercerán esa soberanía.

5.1.1. PRINCIPIOS BASICOS DEL FEDERALISMO

En primer término, el federalismo puede definirse como una forma de organizar el poder político y de estructurar al Estado, distinguible de otras formas de gobierno como es el modelo del Estado unitario. Precisamente, el contraste entre uno y otro modelo nos permitirá elaborar un primer marco para definir a los sistemas federales. Planteado en términos generales, mientras que el federalismo contiene en su organización política y administrativa por lo menos dos niveles u órdenes de gobierno, cada cual con una distribución determinada de atribuciones y de responsabilidades públicas, además de una independencia política recíproca, el Estado unitario por su parte condensa el poder político en una sola organización institucional. La diferencia esencial entre ambos modelos es la estructura dual del federalismo, en donde cada una de las partes conserva una capacidad propia de reproducción política y atribuciones que tienen una delimitación territorial. La forma común de este formato dual es la presencia de un gobierno general -denominado Nacional o Federal- y, por otro lado, determinado número de gobiernos de unidades subnacionales -usualmente Estados o Repúblicas-, cada uno con determinadas capacidades políticas que en todo momento evitan vínculos de subordinación o de dominación recíprocos.

El federalismo se define así por una estructura dual de organización del poder de un Estado, en donde lo fundamental es la naturaleza política de las relaciones que se establecen entre cada una de las

partes -niveles u órdenes de gobierno-, caracterizadas por su independencia y no por subordinación o, dicho en los términos jurídicos más usados, por la permanencia de su soberanía. Su esencia es la estructura institucional dual y la autonomía política que conservan las partes; esto es, la capacidad para decidirse a sí mismas: "autogobierno más gobierno compartido".

En el sistema federal se han destacado los siguientes principios característicos de este modelo de gobierno:

a) Principio de separación: una constitución federal contiene disposiciones precisas para realizar un reparto de competencias legislativas entre dos niveles de gobierno.

b) Principio de autonomía: cada nivel de gobierno es autónomo e, incluso, "soberano" en su ámbito de competencia, definido este último por el principio precedente.

c) Principio de participación: las unidades federadas deben estar representadas y participar en las decisiones federales.

d) Principio de no concentración, el cual permite una reivindicación formal e informal de los intereses locales ante las autoridades nacionales, lo cual tiende a reflejarse en una organización administrativa de tipo descentralizado.

5.1.2. FEDERALISMO HACENDARIO

Desde el punto de vista estrictamente jurídico, el sistema federal consiste en una forma de organización política que permite la coexistencia de diversos órdenes jurídicos de la misma jerarquía. Lo anterior quiere decir que junto con el orden federal, con autoridad en todo el territorio del Estado, existen los órdenes local y municipal, con autoridad restringida en una proporción menor de territorio. Lo que les permite actuar así, es la diversidad de sus respectivos campos de competencia.

La regla fundamental que rige al sistema federal está consagrada en la distribución de competencias que establece el artículo 124 constitucional. En este precepto se divide entre la Federación y las Entidades

Federadas el ámbito competencial de los asuntos públicos, de acuerdo al criterio siguiente: todo lo que la Constitución no reserva expresamente a la Federación, se entiende que es de la esfera de acción de los Entidades Federativas. En otras palabras, en su base misma y en teoría, el federalismo deja para la Federación las facultades que le ha señalado expresamente expresas y las demás para las Entidades.

Uno de los más importantes problemas del Estado Federal, es la distribución de competencias en materia fiscal entre la Federación y los Entidades Federativas, ya que la eficacia de la descentralización territorial -característica del Estado Federal- está vinculada directamente a la autonomía financiera de los Estados miembros de la Federación. Además, la vida económica depende en gran medida de la distribución de las competencias tributarias, pues de dicha distribución puede derivar el problema de la doble tributación.

Gerardo Gil Valdivia, en su artículo: "La distribución de las competencias en materia fiscal en el Estado Federal mexicano" expone: "El sistema Federal es una forma jurídica de la estructura espacial del Estado, que podemos describir como un grado parcial de descentralización tanto estática como dinámica, compatible con una comunidad jurídica nacional. Es necesario aclarar que el problema de la descentralización en sentido estático, se refiere al ámbito espacial de validez de las normas jurídicas, y en sentido dinámico a los métodos de creación de dichas normas jurídicas, así como al estudio de los órganos que los crean."¹

La descentralización en el Estado Federal comprende tanto a nivel de la legislación como el de la ejecución. La norma suprema del Estado es la Constitución Federal, la cual contiene las directrices sobre la forma de organización y la forma de gobierno de los Estados miembros y con frecuencia les señala principios en muchos aspectos.

¹ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz; GIL VALDIVIA, Gerardo y otros, El federalismo y sus aspectos educativos y financieros, UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 1976. p.p. 156, p. 33 y 34

Jorge Carpizo señala estas características como peculiares del Estado Federal:

"a) Una Constitución que crea dos órdenes delegados y subordinados, pero que entre sí están coordinados: el de la Federación y el de las Entidades Federativas.

b) Las entidades federativas gozan de autonomía y se otorgan su propia ley fundamental para su régimen interno.

c) Los funcionarios de las entidades federativas no dependen de las autoridades federales.

d) Las entidades federativas deben poseer los recursos económicos necesarios para satisfacer sus necesidades.

e) Las entidades federativas intervienen en el proceso de reforma constitucional."²

Lo estipulado por el artículo 124 constitucional, en estricto sentido únicamente podría interpretarse como una limitación para legislar sólo sobre aquellas materias que se le reservan, establecida en el máximo texto jurídico para la autoridad federal. Se supone que si varias entidades se han unido voluntariamente para constituir otro ente político resultante de la unión de todas ellas, lo lógico es que deseen conservar la mayor parte posible de autonomía. De otra manera, no tendría sentido la disposición del artículo en comento.

Pero la limitación que de conformidad con el artículo 124 constitucional debiera existir a cargo de la Federación, no opera en la práctica en materia fiscal, porque otro precepto de la misma Constitución lo impide. Nos referimos al artículo 73, fracción VII, el cual señala que el Congreso de la Unión tiene facultades para imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto.

Por lo tanto, de la misma Carta Magna parte el vicio, ya que deja a la Federación la puerta abierta para incumplir el principio básico del

² Federalismo en Latinoamérica. UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 1973. p.16 y 17

federalismo que estamos comentando. En esas condiciones, sólo nos queda la coexistencia en nuestro país de varias entidades fiscales, o sea, de varios órdenes jurídicos de contenido fiscal que no tienen sus facultades delimitadas. En este orden de ideas, en nuestro sistema jurídico es la propia Constitución la que propicia el surgimiento y mantenimiento del centralismo económico, político y fiscal en el que vivimos.

El centralismo político-económico-fiscal que se vive en nuestro país evidentemente pugna contra los principios federalistas consagrados en nuestra Constitución. Además de que la propia Ley Fundamental establece las pautas del centralismo en comento, este se ve acentuado con la implantación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, con el cual las potestades tributarias de las Entidades Federativas están quedando prácticamente vedadas, a cambio de un sistema de participaciones en las contribuciones federales.

El sistema de participación en las contribuciones consiste en la distribución hecha por la Federación, de un cierto porcentaje sobre lo recaudado por ella en cada Estado por concepto de determinados impuestos y derechos. Este sistema requiere un control centralizado, la Federación es la que estructura, administra y fija las reglas del juego. De la parte recibida la Entidad Federativa dispone libremente sin haber incurrido en ningún riesgo y la podrá destinar a la satisfacción de sus gastos públicos.

Este método tiene la ventaja de hacer más eficiente el sistema fiscal desde el punto de vista de administración y cumplimiento, evita la competencia entre las Entidades Federativas, y facilita la implantación de medidas de carácter general.

Sin embargo, tiene la desventaja de que centraliza el poder impositivo y aumenta la dependencia económica de las Entidades Federadas respecto de la Federación. Es el sistema que se ha seguido por disposición constitucional respecto a los impuestos privativos de la Federación y por acuerdo con los Estados respecto de otros impuestos.

La hacienda pública de cada ámbito de gobierno es determinante de la mayor o menor materialización del Federalismo, establecido este último como estructura política de nuestro país. En consecuencia, dado que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal determina a su vez en forma casi absoluta la situación de las haciendas de las Entidades Federativas y de sus Municipios, debe mejorarse este sistema como condición indispensable para la urgente creación y fortalecimiento de un federalismo hacendario.

Por lo anteriormente expuesto, podemos concluir que en el Estado Federal existen tres clases de órdenes jurídicos: un federal, un local o estatal y un municipal, los cuales coexisten en un mismo territorio, por lo que este sistema federal reclama la existencia de recursos suficientes para sufragar cada uno de ellos las necesidades de su población y la atención de los servicios públicos necesarios.

Es muy importante que las fuentes de ingresos tributarios se encuentren bien distribuidas entre la Federación y los Estados para que cada uno de estos órdenes jurídicos tenga los recursos financieros suficientes para realizar sus fines, pero con frecuencia los Estados miembros no pueden cubrir sus gastos debido a la escasa recaudación y a una mala política financiera, por lo que reciben aportaciones del orden central. Esta dependencia financiera ocasiona la centralización política-económica-fiscal.

En nuestro derecho positivo, las reglas que describen las normas constitucionales que establecen la distribución de competencias entre la Federación y los Estados son las siguientes:

- a) Facultades atribuidas expresamente a la Federación;
- b) Facultades prohibidas a los Estados; y
- c) Facultades coincidentes entre la Federación y las Entidades en todas las demás materias.

En México existe un alto grado de centralización, lo cual se manifiesta a través de los siguientes indicadores:

A. La gran amplitud de los ámbitos de competencia de la Federación y, consecuentemente, las reducidas esferas de competencia de los Estados.

B. La ineficacia de algunas normas jurídicas que consagran la descentralización característica del Estado Federal.

C. El control de la Federación del sector paraestatal.

Una de las más importantes causas de la situación descrita, es la desproporción en las fuentes de ingresos fiscales entre la Federación y los Estados que ha existido durante casi toda la historia del país.

El sistema federalista tiene la característica de que se encuentra constituido por un conjunto de provincias o Entidades Federativas, las cuales constituyen un todo, es decir, un Estado Federal, conservando cada una de aquéllas cierto grado de autonomía respecto del centro o Federación. Esta forma de organización garantiza la participación de los gobiernos locales en los procesos de participación política.

Ahora bien, una parte vital de este fenómeno de unión o forma de organización, lo constituye el aspecto económico. Sólo puede considerarse auténticamente autónomo quien goza de independencia financiera. Si a alguno se le dice que es libre, pero se le somete en cuanto a la forma de obtener los recursos que necesita para subsistir, en realidad se le está mintiendo en cuanto a esa autonomía.

Algo así sucede con la soberanía de los Estados de la Unión Mexicana. Mientras que por un lado la Constitución los crea "soberanos", por otro, los maniató en materia impositiva, con lo cual les suprime toda posibilidad de crecimiento económico y financiamiento y creación de sus propias fuentes de ingresos para sufragar su gasto público.

Comprendemos que para formar un país vigoroso es necesaria cierta dosis de centralización. Pero el exceso de ésta origina diferencias económicas altamente peligrosas. Y la Constitución Política que nos rige provoca una centralización excesiva al no hacer una distribución de competencias entre la Federación, los Estados y los Municipios en materia

fiscal. Las mejores fuentes de ingresos se han reservado para la Federación; y ésta se ha apropiado de las que la Carta Magna no le reserva pero que si son productivas, usando como escudo el vigente sistema de coordinación fiscal.

5.2. DELIMITACION DE CAMPOS IMPOSITIVOS FEDERALES Y ESTATALES PARA ELIMINAR LA CONCURRENCIA IMPOSITIVA PREVISTA EN LA CONSTITUCION, EN ACATAMIENTO DEL SISTEMA FEDERALISTA CONSAGRADA EN LA MISMA

La concurrencia de facultades tributarias de la Federación y de los Estados, no es la solución deseable para buscar un equilibrio y una plena justicia en el ejercicio de la potestad tributaria de dichas esferas de gobierno, pues se trata de un asunto que el Poder Legislativo hasta nuestros días no ha logrado resolver, al no delimitar campos exclusivos de imposición al gobierno federal y al estatal, lo que indiscutiblemente ha conducido a lo que ya hemos dejado establecido, a saber: el problema de la doble tributación.

Ante la falta de una potestad tributaria privativa expresa de las Entidades Federativas conforme a nuestra Constitución, es necesario y urgente reformar dicha compilación legal para que en su artículo 116 se contengan las materias o fuentes tributarias exclusivas de ese nivel de gobierno y que de plano desaparezca la concurrencia impositiva federal y estatal, sobre los mismos objetos o ingresos gravables, ya que esa regla imperante ha sido la culpable de la doble y triple tributación que tanto daño ha ocasionado a la economía de los contribuyentes y del propio fisco, siendo además una muestra palpable de un sistema constitucional deficiente, impreciso, obsoleto e injusto que debe modificarse por conveniencia política y para una mayor estabilidad económica y social de los mexicanos, pues ha sido muy atacada y criticada no sólo por los contribuyentes involucrados, sino también por otros países con los cuales tiene relaciones México.

En esas condiciones, la Federación debe ceder parte de las materias o actividades que son gravadas tanto en su esfera privativa, como

concurrente, en favor de las Entidades Federativas para integrar en forma clara y explícita los rubros que deben cimentar el poder tributario privativo de estas últimas. Esto mediante una reforma constitucional que delimite claramente las órbitas de acción tributaria federal y estatal y así, eliminar del escenario jurídico la tan discutida, injusta y perjudicial concurrencia impositiva.

En el desarrollo de este trabajo de investigación, no se tiene por objeto satanizar el actual sistema de coordinación fiscal, sino que se pretende hacer notar las fallas de dicho sistema y, en consecuencia, instar a su modificación y actualización de las necesidades sociales. Si bien es cierto que con la implantación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se produjeron una serie de beneficios como lo fue la simplificación administrativa, el incremento de los presupuestos estatales, el menor gasto de recaudación y la conciliación entre los diversos órdenes de gobierno; también lo es que dicho sistema actualmente trae como contrapartida una excesiva centralización, por lo que, debe modificarse para encontrarse acorde con nuestra forma de gobierno, además de que dicho sistema no impide los casos de doble tributación por el hecho de ser "potestativo".

Estamos de acuerdo en que el federalismo requiere indispensablemente de una coordinación entre sus ámbitos de gobierno, pero esa coordinación debe ser muy depurada, de forma tal que propicie el crecimiento igualitario del Estado en su conjunto, respetando en todo momento los principios establecidos por nuestra Carta Máxima. Por lo tanto, la reforma que proponemos debe repercutir en una modificación parcial del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, consistente en ampliar las potestades tributarias susceptibles de ser ejercidas por los gobiernos locales, para así fortalecer sus finanzas y generar un mayor control y participación de la ciudadanía en las decisiones del gasto público e incrementar la correspondencia entre la recaudación propia y las necesidades locales, respetando de esta forma los principios constitucionales. Es reconocido

universalmente que la soberanía implica el poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía.

Es por esto, que a pesar de las innumerables ventajas que pudo ofrecernos el sistema de coordinación fiscal vigente, el sistema de participaciones debe eliminarse paulatinamente -salvo las propias excepciones establecidas por la Constitución (artículo 73, fracción XXIX párrafo in fine)- porque no deja de chocar con la forma de gobierno establecida; esto es, atenta contra el federalismo mexicano que habla de Estados libres y soberanos en cuanto a su régimen interior.

Además, dicha coordinación lleva como contrapartida la agudización del centralismo político, económico y fiscal. En la práctica, cada vez son menos los impuestos que las Entidades Federadas han dejado de imponer, y cada vez más los que la Federación impone con participación a las Entidades. Si los gobiernos locales siguen cediendo, conviniendo y perdiendo su autoridad, a la larga puede conducirnos a un régimen tributario en el que sólo subsistan contribuciones federales y una serie de participaciones en su rendimiento para los Estados y Municipios a manera de donaciones gratuitas que vienen a representar el principal sustento de los presupuestos de ingresos de estas entidades políticas. Es por ello que en este trabajo hacemos un reclamo para que se retome el camino que ha sido trazado por el constituyente para que se respete la autonomía política y financiera de las Entidades Federativas y Municipios, fijándose reglas más claras en la propia Constitución en donde se defina un poder tributario exclusivo para las Entidades Federativas, y de esta manera se cuente con arbitrios o materias exclusivas para éstas, sin la injerencia sobre todo del gobierno federal para el ejercicio del poder tributario.

En materia de distribución de potestades fiscales, el actual sistema de coordinación fiscal no solamente ya se agotó, sino que se aleja de la tendencia internacional que consiste en dotar cada vez más facultades a los gobiernos locales y regionales, al tiempo que el gobierno central disminuye su presencia impositiva. Por ejemplo, mientras el promedio de los

ingresos tributarios de los gobiernos locales respecto al total nacional es de 14% en América Latina, de 18% en los países de la OCDE, de 32% en los Estados Unidos y de 50% en Canadá, en nuestro país es de apenas 5%.

A la distribución de competencias entre la Federación y los Estados miembros que caracteriza a la organización federal, corresponde la facultad a cada uno de ellos de establecer sus propias contribuciones y de proporcionarse los ingresos necesarios para financiar los gastos que implica satisfacer una demanda social -de bienes y servicios públicos-, cuya estructura proviene de un espectro de preferencias muy heterogéneo.

Un modelo viable de federalismo hacendario contendría las siguientes propuestas:

a) Redistribución de potestades tributarias. Al respecto, el modelo alemán de federalismo hacendario es una referencia útil. La federación crea las competencias fiscales y las descentraliza de manera razonablemente viable, a fin de evitar la balcanización fiscal. El IVA es definido y administrado por las Entidades Federativas, quien distribuye una parte proporcional entre sus Municipios, de acuerdo a su participación en la recaudación estatal. El ISR, los impuestos al comercio exterior y a la producción de bienes y servicios son de administración y usufructo directo del gobierno federal. El impuesto predial se reserva a los Municipios, tal como se encuentra establecido por la Constitución alemana. Por último, se crea un Fondo de Compensación para los estados con menor desarrollo relativo al promedio nacional.

b) Simplificación fiscal. La redistribución anterior implicaría la simplificación del sistema impositivo mexicano, mediante la sustitución de aproximadamente 600 leyes impositivas que actualmente existen en los tres niveles de gobierno y el establecimiento de sólo cinco impuestos: el impuesto sobre la renta (ISR); impuesto al consumo (IVA); impuesto a la producción y servicios (IEPS); impuesto a la propiedad inmobiliaria y mobiliaria; impuesto al comercio exterior. Los impuestos a la renta, al comercio exterior y a la producción serían establecidos por el gobierno federal; el impuesto al

consumo será establecido exclusivamente por las Entidades Federativas quienes lo administrarán directamente; mientras que el impuesto a la propiedad sería facultad de recaudación exclusiva de los Municipios. Sólo el ISR y el IEPS entrarían a un esquema de coordinación fiscal con criterios preferentemente redistributivos y resarcitorios en cuanto a los gastos erogados por su recaudación.

c) Fortalecimiento de los mecanismos que propicien el cumplimiento oportuno y voluntario de los contribuyentes. Ampliar los mecanismos de defensa de los ciudadanos contribuyentes frente al "poder fiscal" de los distintos órdenes de gobierno, un ejemplo podría ser el que los contribuyentes reciban asesoría e información gratuita respecto de las obligaciones que tiene con el fisco por las actividades que realizan, otro sería el que se ampliara al ámbito federal la existencia del defensor de oficio en materia fiscal tal como lo contempla el Código Financiero del Distrito Federal. Así también fomentar desde el sistema educativo una cultura cívica fiscal.

d) Construcción de un nuevo sistema de coordinación hacendaria, que garantice la transparencia y certidumbre en la asignación de recursos coordinados como el IEPS y el ISR, que asegure a las Entidades Federativas disponer de mayores recursos que los actuales.

e) Permanencia del sistema de coordinación administrativa existente. El cual resulta oportuno para seguir bajando los costos de recaudación de los impuestos, para intercambiar información y datos que les sirvan para completar los padrones de contribuyentes, descubrir hechos impositivos no declarados o conocer las reales valoraciones de esas bases tributarias. Esta colaboración administrativa no se limita relaciones federales-estatales, sino que se extiende los Municipios.

El temor a reformar un sistema fiscal altamente centralizado, nace del posible desorden y pulverización del sistema fiscal vigente que puede generarse. Sin embargo, eso mismo se decía de los riesgos de la alternancia política y hoy es una realidad en todo el país. Dejar intacto el

sistema fiscal centralista equivaldría en los hechos a una contrarreforma y a una negación de la transición democrática.

La reforma sugerida implica, evidentemente, una reflexión cuidadosa; pero, sobre todo, una práctica empeñada en redistribuir el poder público y devolver las facultades que, siendo originarias de las Entidades Federativas, deben ser reclamadas por éstas como derechos y deberes, como oportunidades y responsabilidades.

Con esta reforma se trata de impulsar a los estados que fueron los suscriptores del pacto federal. Es importante su tarea en la ejecución de programas federales, pero será mejor que diseñen e instrumenten políticas públicas que respondan a una realidad local, sin perder de vista la situación nacional. Ha constituido un avance significativo que las entidades dispongan de más recursos, pero será más federalista la medida cuando ejerzan su potestad tributaria y sean menos dependientes. Reconocerles sus facultades originarias y permitirles ampliar su capacidad de respuesta a los nuevos desafíos, es una tarea pendiente del Poder Legislativo.

La concentración del poder, asfixia; la dispersión del esfuerzo, agota. Fortalecer al país, implica vigorizar a las entidades y, con éstos, a sus Municipios, pues el todo será siempre más sólido en la medida en que lo sean las partes que lo constituyen. Que nadie haga más de lo que la ley le permite, pero tampoco menos de lo que la ley le otorga. Postulamos federalismo, no feudalismo tributario.

La concurrencia se debe traducir en una coordinación necesaria, la cual busque uniformar entre la Federación y las Entidades Federativas políticas hacendarias e impositivas. Hablar de coordinación, supone que los ámbitos de gobierno se complementan en sus respectivos niveles de actuación y conforme a sus condiciones particulares, en aspectos que, al menos en parte, no le toca atender a una sola instancia y son, de hecho, del interés de todos.

Si bien se han hecho innegables esfuerzos para atender el reclamo de los Estados, en el sentido de destinar más recursos para el

financiamiento de sus planes y programas, es imposible soslayar que la legislación de la materia (LCF) remite a un régimen exorbitante, avasallador, y, por ende, inequitativo, puesto que participar en él supone adhesión y aceptación de reglas y condiciones.

En efecto, siendo en principio una medida de apoyo, el establecimiento del sistema de coordinación fiscal desembocó en un trato lesivo y desventajoso para las entidades federadas pues, a la arrogación de las atribuciones impositivas por parte del gobierno federal, le siguió la adopción de un mecanismo de concentración y control, ya que la decisión de no participar, siendo formalmente opcional, acarrea la pérdida de beneficios sustanciales.

Como principios, postulamos el de proporcionalidad y equidad, pues la participación tiene que ser en atención a las características y capacidades económicas de cada estado, y el de justicia distributiva, ya que los que tienen menos deben recibir apoyos adicionales que atenúen las disparidades y permitan dar a todas las partes integrantes de la Federación, un nivel de vida digno. Como criterios, se mencionan el de población por ser un indicador objetivo respecto del número de personas a las que se debe atender.

Olvidemos el tabú que cubre a nuestra Constitución y dejemos de considerarla como algo sagrado y por lo tanto intocable. Por ende, si de ella algo no funciona, cambiémoslo; si una de sus partes ha dejado de ser útil, renovémosla. En nuestra opinión, eso debe hacerse con las disposiciones de la Constitución en materia fiscal.

5.3. REFORMA A LOS ARTICULOS 73 Y 116 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Se propone reformar el último párrafo de la fracción XXIX del artículo 73, con el objeto de que las Entidades Federativas participen, aparte

de las contribuciones especiales, de todas las demás contribuciones federales recaudadas que señala la fracción XXIX.

Se propone añadir una fracción VIII al artículo 116 de la Constitución en las que se enumerarán una serie de derechos federales sobre determinadas materias por los cuales pueden percibir ingresos las Entidades Federativas.

Asimismo, se propone añadir una fracción IX al artículo 116 Constitucional, en la que se haga referencia a la forma y los conceptos en base a los cuales las Entidades Federativas formarán sus haciendas públicas. Se pretende introducir una disposición similar a la existente para los Municipios en su artículo 115, fracción IV.

En ésta adición se precisará que las Entidades Federativas administrarán libremente su hacienda, la cual se formará, entre otros elementos con las participaciones que derivan de las contribuciones federales que les corresponden. Lo anterior significa complementar la propuesta de reforma a la fracción XXIX del artículo 73, para que a demás de participar los Estados en todas las contribuciones federales enumeradas por dicha fracción, reasuman, mediante una disposición sustantivamente federalista, una responsabilidad hacendaria superior

Por otra parte, en la fracción en comento, también se propone establecer que los Entidades Federadas tienen como facultad exclusiva establecer contribuciones sobre el consumo de bienes, la prestación de servicios, las ventas y la importación, es decir, el Impuesto al Valor Agregado.

Nuestro objetivo es fortalecer la potestad tributaria estatal y mejorar los mecanismos de coordinación que ya contempla nuestro sistema legal en la llamada Ley de Coordinación Fiscal, para que el federalismo mexicano sea, no sólo en la letra sino en los hechos, un régimen justo y, a la vez, solidario, retributivo y compensador. Un régimen que mantenga vigente, además del pacto político, una gran alianza social y económica, que haga posible la redistribución del poder y sienta las bases de una auténtica

revolución fiscal. Nuevas reglas, pero con responsabilidades explícitas y recursos suficientes.

En efecto, el sistema de competencia impositiva en México descansa en los principios de: a) concurrencia contributiva de la Federación y de los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos; b) limitación de la facultad impositiva a los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, de acuerdo con la fracción XXIX del artículo 73 y, c) las restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados, conforme a los artículos 117 y 118, todos de la Ley suprema.

Por lo anterior, consideramos que, al no haber un señalamiento en el texto constitucional que haga explícita la potestad tributaria de los Estados, tanto en los rubros exclusivos como en los concurrentes, aquéllos se encuentran en grave desventaja al momento de ejercer sus atribuciones.

Se propone señalar la facultad exclusiva de las legislaturas de las Entidades Federativas para determinar contribuciones respecto al consumo de bienes y la prestación de servicios, las ventas y la importación, como sucede en los países en donde dicha atribución es sólo de los Estados o, en todo caso, de éstos y de la instancia federal.

Este punto es de la mayor importancia; reintegrar su potestad impositiva a los Estados no significa soslayar las dificultades que entraña para una administración local el ejercicio de atribuciones, cuya centralización fue históricamente inevitable. No está de más reiterar, nuestro objetivo es que se devuelvan derechos derivados del ejercicio de la soberanía por parte de los miembros que integran la Federación.

Al consignar como facultad exclusiva de las Entidades Federativas, el establecimiento de las contribuciones sobre el consumo de bienes, las ventas, la importación y la prestación de servicios, esta iniciativa reserva para la legislación secundaria la definición de las normas y los procedimientos que den coherencia y orden al ejercicio de dicha potestad, de modo que, en su relación paritaria, los Estados convengan, con claridad y

armonía, las reglas para el disfrute de sus derechos particulares y la adopción de variadas acciones mancomunadas.

Esta iniciativa se inspira en una convicción federalista y republicana, que atiende a necesarios gradualismos y a circunstancias peculiares. Bajo tal premisa, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal precisará los mecanismos de compensación que eviten, primero, efectos regresivos en la captación de los ingresos fiscales por parte de algunos Estados, y segundo, que otros adopten medidas que, aun soberanas, lleven a una competencia innecesaria y, desde luego, inconveniente.

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

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I a la XXVIII...

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

1º Sobre comercio exterior;

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

3º Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

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

5º Especiales sobre:

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

Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, *así como de todas las contribuciones*

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

XXIX-B a la XXX...

Artículo 116. ...

I a la VII...

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

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

IX. Las Entidades Federativas administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las participaciones derivadas de las contribuciones federales que les corresponden; de los ingresos generados por la prestación de servicios a su cargo; de los

rendimientos de los bienes que les pertenecen, y de las contribuciones que las legislaturas locales establezcan a su favor

Es facultad exclusiva de las legislaturas locales establecer las contribuciones sobre el consumo de bienes y la prestación de servicios, las ventas y la importación. Las Entidades Federativas convendrán entre ellas, en los términos que la ley señale, las tasas de dichas contribuciones para darle coherencia y orden al ejercicio de la potestad tributaria.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El análisis de la historia nos revela que, el Federalismo y consecuentemente el sistema de concurrencias competenciales estatuidos en nuestro sistema mexicano, se debe a una actitud imitativa de nuestros constituyentes del modelo constitucional norteamericano por la admiración que en aquella época despertaba en todos los órdenes la República del Norte. Sin embargo, aun cuando este régimen americano no deja de ser admirable, las circunstancias prevalecientes entre ambas naciones en la época en que se implantó no eran las mismas, ya que en el país vecino se trataba de unir lo que se estaba desunido, situación que no coincidía con la realidad mexicana, por lo que la implantación del sistema de concurrencias tributarias vino a crear un caos y una anarquía fiscal que hasta nuestros días prevalece.

SEGUNDA.- Durante el siglo XIX se intentó establecer una serie de leyes clasificadoras de rentas las cuales introducían una tesis distinta, que hacía una distribución de fuentes impositivas perfilando una doctrina más apegada a la realidad político-financiera del momento, repartiendo las materias objeto de los tributos entre las distintas entidades públicas, contraria del todo a la doctrina norteamericana del poder tributario concurrente. De las dos constituciones vigentes durante ese siglo, ninguna recogió esa nueva tesis anticoncurrente. Sin embargo, su establecimiento en la Carta Magna de los principios consagrados en dicha ley, hubiera contribuido en gran medida a eliminar la problemática prevaleciente.

TERCERA.- La situación creada por la Constitución de 1857, se conservó en la de 1917, pues tampoco ésta hizo una discriminación de campos impositivos, por lo que las dos constituciones más importantes y con mayor vigencia en nuestro país han sido omisas ante tal problemática, tal vez por lo exagerado del celo federalista de quienes protagonizaban la escena política de ese entonces, y que pensaban siempre obsesionados por su modelo, que transigir en esa materia sería retroceder en el camino

federalista, sin embargo, con el paso de los años la experiencia ha demostrado lo contrario.

CUARTA.- La potestad tributaria del Estado es la facultad que tiene éste para percibir prestaciones patrimoniales coactivas, en virtud de la cual los miembros de una nación quedan constreñidos a contribuir una parte de su riqueza para sufragar el gasto público; esta potestad tiene su fundamento en la soberanía estatal la cual reside esencial y originalmente en el pueblo y se materializa a través de sus representantes electos por consenso popular, específicamente por el poder legislativo cuando éste procede a dictar las leyes obligatorias, generales e impersonales, de carácter tributario.

QUINTA.- La potestad tributaria que ejerce el Estado es una facultad que atenta directamente contra el patrimonio de los gobernados. En la gran mayoría de las naciones esta potestad tiene tintes de impopularidad entre sus súbditos, por lo tanto, al ser ejercido dicho poder impositivo debe ser lo más congruente con el marco constitucional, para lo cual nuestra Ley Fundamental enumera una serie de derechos públicos subjetivos o garantías individuales en materia fiscal, los cuales deberán ser respetados en todo momento con el objeto de que la obligación contributiva se ajuste a los principios de legalidad, de proporcionalidad y equidad, de igualdad, de justicia y de seguridad jurídica; ya que de lo contrario los gobernados tienen la facultad de acudir ante las instancias correspondientes para hacer que se respeten esas máximas a través de los medios de impugnación que la propia ley le confiere.

SEXTA.- Con el ejercicio de potestad tributaria se da pie al nacimiento de la relación jurídica tributaria que cuentan con una serie de elementos plenamente identificados: 1) La obligación jurídica-tributaria que es el vínculo en virtud del cual un deudor queda constreñido en la obligación de pagar a un acreedor una prestación pecuniaria por mandato legal; 2) sujeto activo o acreedor que es quien, por mandato de la ley, debe recaudar las prestaciones de los deudores o sujetos pasivos, específicamente el sujeto

activo es única y exclusivamente el poder ejecutivo quien es el encargado de determinar, requerir y administrar la obligación contributiva; y 3) sujeto pasivo que es la persona física o moral, nacional o extranjera que al ubicarse en el acto o hecho generador del tributo debe aportar una cantidad en dinero y excepcionalmente en especie.

SEPTIMA.- La doble tributación o superposición tributaria se presenta cuando un mismo contribuyente recibe el impacto de dos más impuestos establecidos en diversos actos legislativos que gravan el mismo objeto y se establece por la misma entidad o por diversas entidades titulares de la potestad tributaria.

OCTAVA.- En el problema de la doble tributación pueden ser parte la Federación las Entidades Federativas y los Municipios; los dos primeros en ejercicio de su potestad tributaria, y los últimos en ejercicio de su capacidad de cobrar tributos. Cabe señalar que a pesar de que los Municipios no cuentan con potestad tributaria, es decir, con facultad para establecer por medio de leyes cuáles son las contribuciones que deberá recaudar en un ejercicio fiscal, sí cuentan con competencia tributaria, esto es, con capacidad para cobrar los tributos que las legislaturas locales establecen a su favor; por lo tanto, en el ejercicio de esa competencia tributaria pueden ser partícipes en el doble gravamen si así lo ha determinado el congreso local.

NOVENA.- La principal causa generadora del problema de la doble tributación, la encontramos en la concurrencia impositiva que se encuentra permitida en nuestra Carta Máxima, a través de la cual se faculta tanto a la Federación como a los Estados concurrir gravando las mismas fuentes de ingreso gravable; tal situación deja en claro un sistema constitucional impreciso para el ejercicio de la potestad tributaria, sobre todo por la carencia de reglas claras y específicas para delimitar los campos de acción y las materias que pueden ser gravadas por cada esfera de gobierno; en consecuencia, sucede con gran frecuencia que una misma llave impositiva esté gravada por dos o más Entidades Federativas o por una de

éstas y la Federación e inclusive, los Municipios de conformidad con las contribuciones que las legislaturas locales establecen a su favor. Consecuentemente, la coexistencia en un mismo país de un fisco Federal, de uno Estatal y de otro Municipal no deja de ser peligrosa en especial si se toma en cuenta que las fuentes disponibles de recursos no son precisamente abundantes, provoca que los tres tiendan a incidir sobre los mismos recursos.

DECIMA.- La doble tributación viola la garantía de proporcionalidad y equidad consagrada en la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que cuando se imponen dos o más gravámenes sobre una misma fuente de ingreso gravable, renta o utilidad, significa que al causante se le está obligando a tributar más allá de su capacidad contributiva, es decir, de una manera exorbitante y ruinosa y también se le coloca en una situación de desigualdad frente a otros que, dedicándose a la misma actividad y obteniendo una renta similar es gravado con una sólo impuesto, mientras otros soportan doble carga fiscal, no respetándose la generalidad e igualdad en las obligaciones tributarias. Por ende, la doble tributación se convierte en un fenómeno anticonstitucional que debe desaparecer de nuestro sistema de finanzas públicas.

DECIMA PRIMERA.- Es antieconómica tanto para el fisco como para los contribuyentes, ya que en el primer caso se ahuyentan a las actividades productivas de la población, al grado que muchas empresas pueden declararse en quiebra o cambiar de país o de entidad buscando mejores oportunidades que no tengan fuertes cargas impositivas, que estén exentas de ellas o simplemente que no sufran la doble tributación, fenómeno que como consecuencia lógica le resta ingresos a los Estados que padecen ese fenómeno negativo. Resulta antieconómico para los particulares, porque propicia su ruina y el empobrecimiento por las actividades que queden sujetas a la doble tributación. Además, conduce a la evasión fiscal, toda vez que en esas condiciones los contribuyentes tratan de declarar ingresos menores a los percibidos, o no declararlos para que de esta forma las

autoridades fiscales no conozcan a ciencia cierta sobre sus utilidades o ganancias.

DECIMA SEGUNDA.- El hecho de que a la doble tributación se le pretenda utilizar como instrumento de política fiscal para la mayor captación de ingresos tributarios, denota un sistema fiscal incongruente y con carencia de imaginación del legislador; además, la experiencia ha venido a demostrar que estos aparentes beneficios inmediatos, a la larga resultan insignificantes si les compara con los graves daños que inevitablemente trae aparejados la inflación, como son: la recesión económica, devaluaciones monetarias continuas, fuga de capitales, desempleo, dependencia financiera del exterior, etc. Por ello, la política fiscal de un país nunca debe planearse a corto plazo tomando en cuenta tan sólo las necesidades más apremiantes del momento, sino siempre en función de las finalidades que a largo plazo se deseen obtener.

DECIMA TERCERA.- El ejercicio de la potestad tributaria de la federación es de carácter privativo y concurrente, mientras que el de los Estados únicamente de carácter concurrente, es por eso que se dice que la Federación tiene una potestad tributaria ilimitada. Debido a que la Federación tiene una poder tributario ilimitado, en el sector concurrente el legislador no deja de abusar de su potestad impositiva, esto es, que ante la carencia de reglas específicas que delimiten su campo de actuación, dicha facultad a pesar de que constituye una situación antieconómica, en vez de disminuir en los últimos años la tendencia ha sido incrementarla y ha tomado mayor legitimación con los convenios de coordinación fiscal.

DECIMA CUARTA.- La doble tributación, como consecuencia de la concurrencia impositiva prevista en nuestra Carta Magna, ha tratado de resolverse a través de la Ley de Coordinación Fiscal, que tiende a la creación de impuestos federales únicos, en cuyos rendimientos se concede una participación a Entidades y Municipios. Es cierto que la implantación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal ha acarreado innumerables ventajas a las finanzas públicas, como la disminución en los costos de

recaudación, control y fiscalización; el que las Entidades ha incrementado sus ingresos en cada ejercicio fiscal, entre otras. Desde el punto de vista económico, el sistema que nos rige puede ser aceptable, pero desde el punto de vista jurídico no porque atenta contra el Federalismo consagrado en la Ley Fundamental. Por otra parte, dicho sistema no ha podido erradicar la problemática de la doble tributación; además, la coordinación a la larga puede conducirnos a un régimen tributario en el que sólo subsistan tributos o contribuciones federales y una serie de participaciones en su rendimiento que, a manera de donaciones graciosas, alimenten la subsistencia presupuestaria de las Entidades Federativas.

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

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

bien, una parte vital de esta forma de organización, lo constituye el aspecto económico. Sólo puede considerarse auténticamente autónomo quien goza de independencia financiera. Si a alguno se le dice que es libre, pero se le somete en cuanto a la forma de obtener los recursos que necesita para subsistir, en realidad se le está mintiendo. Algo así sucede con la soberanía de los Estados de la Unión Mexicana. Mientras que por un lado la Constitución los crea "soberanos", por otro, los maniató en materia impositiva, con los cuales les suprime toda posibilidad de crecimiento económico y financiamiento y creación de sus propias fuentes de ingresos para sufragar su gasto público.

DECIMA SEPTIMA.- Mientras que por un lado la Ley Fundamental hace una delimitación de competencias en su artículo 124, por el otro la deja sin efectos con lo estipulado por el artículo 73, fracción VII. Por lo tanto, de la Carta Magna parte el vicio, ya que deja a la Federación la puerta abierta para incumplir el principio básico del federalismo, es decir, es ésta la que propicia el surgimiento y mantenimiento del centralismo político-económico-fiscal en el que vivimos. En esas condiciones solo nos queda la coexistencia en nuestro país de varias entidades fiscales, o sea de varios órdenes jurídicos de contenido fiscal que no tienen sus facultades delimitadas.

DECIMA OCTAVA.- La propia Ley Fundamental establece las pautas para que este centralismo se vea acentuado con la implantación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, con el cual las potestades tributarias de las Entidades Federativas están quedando prácticamente vedadas, se centraliza el poder impositivo y aumenta la dependencia económica de los Estados respecto de la Federación. Es el sistema que se ha seguido por disposición constitucional respecto a los impuestos privativos de la Federación y por acuerdo con los estados respecto de otros impuestos. La hacienda pública de cada ámbito de Gobierno es determinante de la mayor o menor materialización del Federalismo establecido como estructura política de nuestro País. En consecuencia, dado que el Sistema Nacional de

Coordinación Fiscal determina a su vez en forma casi absoluta la situación de las haciendas de las Entidades Federativas y de sus Municipios, debe mejorarse este sistema como condición indispensable para el urgente fortalecimiento de nuestro federalismo hacendario.

DECIMA NOVENA.- Ante la falta de una potestad tributaria privativa expresa de las Entidades Federativas conforme a nuestra Constitución, es necesario y urgente reformar dicha compilación legal para que en su artículo 116 se contengan las materias o fuentes tributarias exclusivas de ese nivel de gobierno y que de plano desaparezca la concurrencia impositiva Federal, Estatal y Municipal, sobre los mismos objetos o ingresos gravables, ya que esa regla imperante ha sido la culpable de la doble y triple tributación que tanto daño ha ocasionado a la economía de los contribuyentes y del propio fisco, siendo además una muestra palpable de un sistema constitucional deficiente, impreciso, obsoleto e injusto que debe modificarse por conveniencia política y para una mayor estabilidad económica y social de los mexicanos, pues ha sido muy atacada y criticada no sólo por los contribuyentes involucrados, sino también por otros países con los cuales tiene relaciones México.

VIGESIMA.- En la práctica cada vez son menos los impuestos que las Entidades Federadas han dejado de imponer, y cada vez más los que la Federación impone con participación a las Entidades. Si los gobiernos locales siguen cediendo o consintiendo y perdiendo su autoridad, a la larga puede conducirnos a un régimen tributario en el que sólo subsistan contribuciones federales y una serie de participaciones en su rendimiento para los Estados y Municipios a manera de donaciones gratuitas que viene a representar el principal sustento de los presupuestos de ingresos de estas entidades políticas, es por ello que en este trabajo hacemos un reclamo para que se retome el camino que ha sido trazado por el constituyente, para que se respete la autonomía política y financiera de las Entidades Federativas y Municipios, fijándose reglas más claras en la propia Constitución en donde se defina un poder tributario exclusivo para las Entidades Federativas, en

donde se cuenten con arbitrios o materias exclusivas para estas, sin la injerencia sobre todo del gobierno federal para el ejercicio del poder tributario.

VIGESIMA PRIMERA.- Se debe reformar el último párrafo de la fracción XXIX del artículo 73, con el objeto de que las Entidades Federativas participen, aparte de las contribuciones especiales, de todas las demás contribuciones federales que se recauden señaladas en la fracción, quedando de la siguiente manera:

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

VIGESIMA SEGUNDA.- Se debe adicionar una fracción VIII al artículo 116 constitucional, en la que se establecen una serie de materias sobre las que pueden legislar de manera exclusiva los Estados, básicamente una serie de derechos; asimismo se adiciona una fracción IX en la que se haga referencia a la forma y los conceptos en base a los cuales las Entidades Federativas formarán sus haciendas públicas. Se pretende introducir una disposición similar a la existente para los Municipios en su artículo 115, fracción IV. Por otra parte, en la fracción en comento también se propone establecer que los Estados tienen como facultad exclusiva, establecer contribuciones sobre el consumo de bienes y la prestación de servicios, las ventas y la exportación, la cual quedará de la siguiente forma:

Artículo 116. ...

VIII.- Las Entidades Federativas, en los términos que establezcan las leyes que para tal efecto expidan las Legislaturas

locales, tendrán facultades exclusivas en la regulación para el cobro de derechos de las siguientes materias:

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

IX. Las Entidades Federativas administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las participaciones derivadas de las contribuciones federales que les corresponden; de los ingresos generados por la prestación de servicios a su cargo; de los rendimientos de los bienes que les pertenecen, y de las contribuciones que las legislaturas locales establezcan a su favor.

Es facultad exclusiva de las legislaturas locales, establecer las contribuciones sobre el consumo de bienes y la prestación de servicios. Las Entidades Federativas convendrán, en los términos que la ley señale, las tasas de dichas contribuciones para darle coherencia y orden al ejercicio de la potestad tributaria.

BIBLIOGRAFIA

1. ALMAZAN MARTINEZ, Raúl, Las Finanzas del Sistema Federal Mexicano, México 1996, Libros de Texto INAOP, pp. 353
2. ARILLA VILLA, Manuel, Derecho Fiscal y Económico de la Empresa, México 1981
3. ARRIAGA CONCHAS, Enrique, Finanzas Públicas de México, México 1996, Instituto Politécnico Nacional, pp. 232
4. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, México, 1982, Themis, pp. 220
5. BIELSA, RAFAEL, Estudios de Derecho Público, Tomo II, Derecho Fiscal, Ediciones de Palma, Buenos Aires Argentina, Argentina 1951
6. BURGOA ORIGUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, México, 1996, Porrúa, 10a ed., pp. 782
7. CARPIZO, Jorge, Federalismo en Latinoamérica, México 1973, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas
8. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, México 1993, Harla, 2ª ed, pp. 473
9. CHAPOY BONIFAZ, GIL VALDIVIA, GONZALEZ RUIZ y otros, El federalismo y sus aspectos educativos y financieros, México 1976, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, pp. 155
10. CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Finanzas Nacionales y Finanzas Estatales: "Mecanismos de Conciliación", México 1992, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, pp. 314
11. DE LA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal, México 1999, Porrúa, pp. 331
12. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México 1976, Porrúa
13. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis, Principios de derecho tributario, México 200, Limusa
14. DE MIGUEL CALZADO, Ma. De Jesús, Las participaciones en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, México 1987, Documento interno de la Dirección de Coordinación con Entidades Federativas.

15. DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho, México 1998, Porrúa, 26ª ed, pp. 523
16. E. TRON, Manuel, Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, México 1994, Themis, Colección de Ensayos Jurídicos, 4ª ed, pp. 296
17. FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, México 1977, Porrúa, pp. 520
18. GAXIOLA F., Jorge, Los tres proyectos de 1842, México 1968, 2ª ed, pp. 880
19. GULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Argentina 1976, Desalma, Volumen I.
20. LOPEZ CAMARA, Francisco, Estructura económica y social de México en la época de la reforma, México 1976, Siglo XXI, pp. 244
21. LÓPEZ MARTÍNEZ, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Ediciones Contables y Administrativas, México 1973, 4ª ed
22. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, La Constitución y algunos aspectos de derecho tributario mexicano, México 1967, UASLP
23. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México 1999, Porrúa, 14ª ed, pp. 326
24. MARTINEZ ALMAZAN, Raúl, Las Finanzas Públicas en el Sistema Federal Mexicano, México 1996, Libros De Texto INAP, 2ª ed, pp. 353
25. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge ROJAS YAÑEZ, Derecho Tributario Mexicano, Trillas, México 1999, Trillas, pp260
26. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, México, 1996, Harla, 2ª ed, pp. 309
27. SANCHEZ GOMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, México 2001, Porrúa, 2ª ed, pp. 586
28. SERVIN, Armando, Las finanzas locales durante los últimos cincuenta años, México 1956, Secretaría de Hacienda y Crédito Público
29. SOLIS MANJARREZ, Leopoldo, La realidad económica mexicana: reprovisión y perspectivas, México 1981, Siglo XXI, 11ª ed., pp. 319

30. TENA RAMIREZ, Felipe, Leyes fundamentales de México, México 1975, Porrúa, pp. 1025
31. VERNON, Raymond, El dilema del desarrollo económico en México, México 1969, Diana, 3ª ed., pp. 235
32. YAÑEZ RUIZ, Manuel, El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política, Tomo V, México 1958, Talleres de impresión de estampillas y valores.
33. ZARCO MATEOS, Francisco, Historia del Congreso extraordinario constituyente, México 1857, Talleres de libros religiosos

LEGISLACION

- 1) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- 2) Código Fiscal de la Federación
- 3) Ley de Coordinación Fiscal
- 4) Ley Aduanera
- 5) Ley de Nacionalidad
- 6) Ley del Impuesto Sobre la Renta
- 7) Ley General de Sociedades Mercantiles