

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Maestro Juan Manuel Ángel Sánchez*

Secretario de Acuerdos de Sala Superior

ABSTRACT: El objeto del presente trabajo de investigación es estudiar brevemente los principios rectores a los cuales debe ceñirse la actividad tributaria del Estado Mexicano, los cuales se encuentran consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente. Estos principios son los derivados del propio ordenamiento, que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no deben ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado, igualmente lo son los derivados de la organización política del Estado, y los de la política económica del mismo y que se encuentran consagrados en el mismo estatuto. Vigilar lo anterior es una obligación de indefectible cumplimiento para los tres poderes de la Unión, como garantes de los derechos fundamentales de los gobernados, y adquirir plena conciencia de la responsabilidad que tienen encomendada para velar que en todo momento se dé cabal cumplimiento al texto constitucional al momento de afectar la esfera patrimonial de los gobernados.

INTRODUCCIÓN. PRINCIPIOS DERIVADOS DE LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES QUE GARANTIZAN DETERMINADOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL INDIVIDUO. PRINCIPIOS DERIVADOS DE LA ORGANIZACIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES BASADOS EN CONSIDERACIONES ECONÓMICAS. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

Desde las civilizaciones antiguas ha existido la necesidad de que sus integrantes aportaran una parte de su patrimonio para garantizar la subsistencia del régimen. Este tributo era impuesto a las provincias y para su fijación no existía límite alguno, ya que dependía de los designios incuestionables del soberano.

* Maestro en Derecho por la UNAM.

En sociedades como la romana, el ejercicio despótico del poder acarreó también un despotismo tributario, donde los impuestos alcanzaban alturas inusitadas, generando una inconformidad generalizada en sus súbditos, que trajo como consecuencia última la disolución del imperio. Al respecto Serrygny acuñó la siguiente frase “*el Imperio Romano no sucumbió al golpe de los bárbaros, sino que fue consumido por la rapacidad del fisco imperial.*”¹

Así entonces, con la finalidad de frenar el despotismo tributario surgieron diversos movimientos sociales a nivel mundial que trajeron una limitación al ejercicio del poder por parte del soberano. El primero de ellos tuvo como acto final la firma el día 15 de junio de 1215 de la *Carta Magna Libertatum* impuesta por los nobles al Rey Juan I de Inglaterra, en la que se previó que “*No scutage not aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom*”. (No se impondrá derecho de escudo ni subsidio en nuestro reino a menos que sea por el consejo común de nuestro reino)²

Otro ejemplo lo tenemos en la Revolución Francesa, de la que surgió la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (*inspirada a su vez en la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América*), aprobada por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789, cuyo artículo 13 reza “*Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad.*”³

En nuestro país, en las Constituciones de 1857 y de 1917 se elevan al rango de garantías individuales los principios rectores de la legislación tributaria: audiencia, equidad, irretroactividad, legalidad, generalidad, proporcionalidad, etc.⁴

El objeto del presente trabajo de investigación es estudiar brevemente tales principios rectores a los cuales debe ceñirse la actividad tributaria del Estado Mexicano, los

¹ GARZA, Servando J., *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002, Colección de Obras Clásicas, Tomo II, pp. 13 y 14.

² *Carta Magna*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2698/17.pdf>.

³ *Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/30/pr/pr23.pdf>.

⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 31ª ed., México, Porrúa, 1995, pp. 155 y siguientes.

cuales se encuentran consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) del 5 de febrero de 1917.

Para tales efectos, nos ceñiremos a la clasificación desarrollada por el insigne jurista Ernesto Flores Zavala en su obra intitulada Finanzas Públicas Mexicanas, quien sistematizó los principios constitucionales de la siguiente manera:⁵

1.- Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado.

2.- Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos; y

3.- Principios de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución.

PRINCIPIOS DERIVADOS DE LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES QUE GARANTIZAN DETERMINADOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL INDIVIDUO

1.- PRINCIPIO DE IGUALDAD

Lo encontramos consagrado en el artículo 13 constitucional, y consiste en que “*Nadie puede ser juzgado por leyes privativas (...)*”. Conforme a este principio se crea una prohibición para el Poder Legislativo de dictar leyes que carezcan de generalidad, impersonalidad y abstracción, es decir, que no deben contraerse a una persona moral o física particularmente considerada o a un número determinado de individuos.⁶

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado que lo prohibido por la CPEUM es que existan leyes (*incluidas aquéllas en materia tributaria*) que no se apliquen por igual a todas las personas.⁷

⁵ *Ibidem*, pp. 155 y 156.

⁶ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, México, Porrúa 1995, p. 281.

⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Igualdad*, 2ª ed., México, SCJN, 2005, Colección Garantías Individuales, p. 110.

2.- PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

Consiste en que “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, y aparece en el primer párrafo del artículo 14 constitucional. Parafraseando al Dr. Francisco Javier Osornio Corres, conforme al citado principio, las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.⁸

Respecto de la forma de determinación de la retroactividad de una ley, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llevó a cabo un pronunciamiento trascendental al asumir la “Teoría de los Componentes de las Normas”,⁹ consistente en que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes y con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales.

Por tanto, el Pleno de la Corte señaló que para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis:

1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.

⁸ OSORNIO CORRES, FRANCISCO JAVIER, *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México*, México, UNAM, 1992, pp. 61 y 62.

⁹ Jurisprudencia P./J. 123/2001 del Pleno de la SCJN, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Octubre de 2001, p. 16.

2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.

3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

Por tanto, para determinar si una norma es o no retroactiva, debe atenderse a las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica.

En materia tributaria el principio de irretroactividad se encuentra recogido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación (CFF), donde en sus párrafos primero y segundo se lee que ***“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”***

En tal sentido, la causación y determinación de las contribuciones necesariamente debe ser a la luz de las disposiciones legales vigentes al momento en que ocurren las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por el legislador como susceptibles de ser gravadas.

A manera de ejemplo me permito referir al contenido del artículo 2° de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 7 de diciembre de 2009. Originalmente, el citado precepto establecía en su fracción VI que *“No estarán obligadas al pago del impuesto a los depósitos en efectivo: VI. Las personas físicas y morales, por los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas propias abiertas con motivo de los créditos que les hayan sido otorgados por las instituciones del sistema financiero, hasta por el monto adeudado a dichas instituciones.”*

En tal sentido, los pagos en efectivo que las personas físicas realizaban a sus tarjetas de crédito no estaban gravados, sin importar el monto del pago. Ahora bien, con motivo de la citada reforma la fracción VI se divide en dos párrafos, y en el primero de éstos se dispuso que *“No estarán obligadas al pago del impuesto a los depósitos en efectivo: VI. Las personas físicas, con excepción de las que tributen en los términos del Título IV, Capítulo II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas propias abiertas con motivo de los créditos que les hayan sido otorgados por las instituciones del sistema financiero, hasta por el monto adeudado a dichas instituciones.”*

Como se advierte de lo anterior, primeramente quedaron excluidas del numeral las personas morales, y respecto de las personas físicas, se excluyeron a aquellas que realizaran actividades empresariales.

Conforme se dispuso en el artículo Sexto Transitorio, fracción I, del Decreto que nos ocupa, la fecha de entrada en vigor de la reforma de mérito sería el 1° de julio de 2010. Por lo que aun cuando fue publicada el día 7 de diciembre de 2009, sus efectos se materializarían hasta la fecha referida.

En tal orden de ideas, y atendiendo al principio de no retroactividad que nos ocupa, los pagos en efectivo a sus tarjetas de crédito superiores a \$15,000.00 M.N., realizados por personas físicas con actividad empresarial, comenzarían a estar grava-

dos por la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo solamente si se realizaban a partir del día 1° de julio de 2010, al ser ésta la fecha en que entró en vigor la reforma al artículo 2°, fracción VI, de dicho dispositivo legal, sin importar que ésta haya sido publicada el día 7 de diciembre de 2009.

Una excepción al citado principio de irretroactividad de la ley lo encontramos en la materia sancionatoria, en la que el Poder Judicial de la Federación, ha considerado si bien el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone, que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, también debe entenderse tal precepto en el sentido de que si es en beneficio, se debe aplicar la nueva legislación.¹⁰

En materia tributaria se encuentra plasmada la citada excepción en el artículo 70, último párrafo del CFF, donde se lee que *“Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, **sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga**, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.”* Así entonces, tratándose de comisión de infracciones a las leyes tributarias e imposición de sanciones, sí resultan aplicables de forma retroactiva tales disposiciones, siempre y cuando ello sea en beneficio del infractor.

3.- PRINCIPIO DE AUDIENCIA

En la historia constitucional mexicana, esta garantía apareció por primera vez en el artículo 14 de la Constitución de 1857, referida exclusivamente a la materia penal. En el texto del correspondiente artículo 14 del texto constitucional vigente se permite que tal garantía abarque cualquier otra materia, ya que el texto de su segundo párrafo reza *“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”*¹¹

¹⁰ A manera de ejemplo se refiere al lector a la jurisprudencia 701, del Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, Octava Época, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo II, Parte TCC, p. 445, con rubro **RETROACTIVIDAD DE LA LEGISLACIÓN PENAL. EN LO QUE FAVOREZCA AL REO DEBE APLICARSE LA.**

¹¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica*, 2ª ed., México, SCJN, 2005, Colección Garantías Individuales, pp. 48 y 49.

Esta garantía ha sido definida por la SCJN como el derecho que tienen los gobernados no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente al órgano legislativo, de tal manera que éste se obligue a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé la oportunidad de defenderse, es decir, de rendir pruebas y formular alegatos en todos aquellos casos en que se comprometan sus derechos.¹²

La garantía de audiencia no es absoluta. La materia impositiva es una de las excepciones a esta garantía, puesto que al tener un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con dicha garantía de forma previa, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.¹³

Situación distinta que ocurre respecto de los procedimientos de fiscalización llevados por las autoridades fiscales, en los cuales se reconoce la posibilidad de los gobernados para desvirtuar las irregularidades que hayan sido detectadas por tales autoridades, con antelación a que se dicte la resolución respectiva, so pena de que el precepto normativo que regule el procedimiento de que se trate sea considerado inconstitucional.¹⁴

¹² Jurisprudencia 80 del Pleno de la SCJN, Séptima Época, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo I, p. 94, con rubro **AUDIENCIA, GARANTÍA DE. OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES.**

¹³ Jurisprudencia 79 del Pleno de la SCJN, Séptima Época, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo I, p. 93, con rubro **AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.**

¹⁴ Jurisprudencia 1a./J. 178/2005 de la Primera Sala de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero de 2006, p. 696, con rubro **VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN VI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE IMPIDE A LOS GOBERNADOS DESVIRTUAR LOS HECHOS U OMISIONES PLASMADOS EN EL ACTA RESPECTIVA, ANTES DE QUE SE EMITA LA RESOLUCIÓN EN LA QUE SE LES IMPONGA UNA MULTA, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PREVIA AUDIENCIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 14, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA 2003).**

4.- PRINCIPIOS DE FORMA ESCRITA, COMPETENCIA, FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN

El artículo 16 Constitucional prevé en su primer párrafo que *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”* En tal sentido, cualquier **acto de molestia** debe reunir los citados requisitos para que resulte constitucional, es decir: 1. debe estar por escrito; 2. debe ser emitido por autoridad competente; y 3. debe estar fundado y motivado.

Estos actos de molestia son aquéllos por medio del cual se restringe de manera provisoria o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos.¹⁵

El Poder Judicial de la Federación ha señalado que la constitucionalidad de los actos de molestia dependerá de la concurrencia indispensable de los tres requisitos mínimos antes señalados. **El primero** tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias. **El segundo** significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo. **En cuanto al tercero**, la exigencia de fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar.

Presupuestos, el de la fundamentación y el de la motivación, que deben coexistir y se suponen mutuamente, pues no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones.

¹⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica*, Op. Cit., p. 86.

Esta correlación entre los fundamentos jurídicos y los motivos de hecho supone necesariamente un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trate, lo que en realidad implica la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.¹⁶

En materia tributaria, el artículo 38 del CFF recoge el citado mandato constitucional, **señalando requisitos y modalidades adicionales**, como son:

1. Pueden constar por escrito o en documento impreso o digital. En este segundo supuesto la transmisión al destinatario.

2.- Señalar lugar y fecha de emisión.

3.- Además de estar fundado y motivado debe expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

4.- Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente, o la firma electrónica avanzada si se trata de un documento digital.

5.- Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

5.- PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN

El artículo 22 Constitucional dispone en su primer párrafo que *“Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales”*. A su vez, en el segundo párrafo el constituyente señala que *“No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos (...)”*

¹⁶ Jurisprudencia P./J. 40/96 del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y Su Gaceta, Tomo IV, Julio de 1996, p. 5, con rubro **ACTOS DE MOLESTIA. REQUISITOS MÍNIMOS QUE DEBEN REVESTIR PARA QUE SEAN CONSTITUCIONALES.**

Ha sido considerado que el citado precepto prohíbe en su primer párrafo la confiscación de bienes; sin embargo, la aplicación de la totalidad de bienes del deudor para obtener el pago de una contribución adeudada no puede estimarse confiscatorio, en virtud de que no es una sanción.

Lo anterior no implica que el constituyente haya permitido el establecimiento de tributos generales que absorban la totalidad del capital de los particulares, sino que refiere al caso concreto en que un particular por razones específicas vea afectada la totalidad de su patrimonio con motivo de contribuciones adeudadas; lo cual no será inconstitucional.¹⁷

PRINCIPIOS DERIVADOS DE LA ORGANIZACIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Estos principios los vamos a encontrar contenidos en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en que se lee: *“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.”*

Conforme al citado numeral se desprenden los siguientes principios constitucionales específicos:

1.- PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO

Tal como se desprende del precepto que nos ocupa, la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir tiene un destino específico, cubrir los gastos públicos; y, por tanto, sólo cuando las contribuciones tengan tal fin serán constitucionales.

Ahora bien, dado que no se precisa el alcance del citado concepto de gasto público, se hizo necesario que la Segunda Sala de la SCJN lo delimitara, en el sentido de considerar que tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la **satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos**; así, el concepto material

¹⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., pp. 198.

de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.¹⁸

En otras palabras, las cantidades que están obligados a pagar los particulares por imposición tributaria no deben tener un destino arbitrario, sino que el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados anualmente por la Cámara de Diputados en el Presupuesto de Egresos de la Federación.¹⁹

Por tanto, la recaudación de las contribuciones deberá ser aplicada por el Estado para cubrir necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales. Incluso, el Pleno de la SCJN ha considerado que en caso de que una contribución se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, ello acarrea su inconstitucionalidad por violación al principio de destino al gasto público.²⁰

De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

En este punto conviene hacer una referencia a que si bien se ha reconocido que la creación de contribuciones tiene un fin recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, éstas también pueden servir como instrumentos de política financiera, económica y social para impulsar o inhibir la realización de ciertas actividades en las que tenga interés el Estado Mexicano. Ello se ha denominado fines extrafiscales de las contribuciones, los cuales son pretendidos por el legislador en un primer

¹⁸ Tesis 2a. IX/2005 de la Segunda Sala de la SCJN Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 605, con rubro **GASTO PÚBLICO**.

¹⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Harla. México 1997, p. 67.

²⁰ Jurisprudencia P./J. 15/2009 del Pleno de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, p. 1116, con rubro **GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES**.

término, y buscan surtir efectos inmediatos en el comportamiento de los contribuyentes, es decir, interferir en las preferencias del particular, que, en este caso, es el contribuyente.²¹

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que corresponde al órgano legislativo justificar expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Excepción hecha de aquellos casos en los cuales los fines extrafiscales resulten evidentes.²²

2.- PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El artículo 31, fracción IV Constitucional dispone que la obligación de contribuir debe ser de una manera proporcional. Al interpretar el alcance que debe darse a dicho concepto de “proporcionalidad”, el Pleno de la SCJN razonó que radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.²³

Existen autores que consideran al principio de capacidad contributiva con tres acepciones válidas, el cual dependerá si se está en el proceso de elaboración de una norma tributaria o si se está en su aplicación. Asimismo, el significado del concepto variará para las autoridades y para el ciudadano.²⁴

²¹ RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2009. pp. 4 y siguientes.

²² Jurisprudencia 1a./J. 46/2005, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Mayo de 2005, p. 157, con rubro **FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.**

²³ Jurisprudencia P./J. 10/2003, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, p. 144, p., con rubro **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.**

²⁴ DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, “Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica”, en Ríos Granados Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008, p. 13.

Con motivo de lo anterior, al momento de crear contribuciones el legislador debe limitarse a aquellos actos que tengan un contenido económico o una manifestación de riqueza. Asimismo, debe cuidar que las contribuciones no recaigan sobre el mínimo existencial ni que resulten ruinosos para el que los resiente.²⁵

Respecto de su aplicación, implica que las autoridades fiscales y de administración de justicia interpreten las normas tributarias y calificar los actos a fin de determinar la realización del hecho imponible, de conformidad con el citado principio de capacidad contributiva a que se ciñó el legislador al momento de su creación.²⁶

Por último, la capacidad contributiva como derecho fundamental de los ciudadanos, ya que aun cuando tiene como presupuesto el deber de contribuir, también constituye un auténtico límite al Estado en su poder tributario, en tanto es un freno a la actividad gubernamental en la esfera privada del individuo.²⁷

Ahora bien, este principio de capacidad contributiva no opera igual en las diversas contribuciones a que se refiere el artículo 2° del CFF. Esto en virtud de que aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. De ahí que para determinar si una contribución cumple o no con el principio de mérito, es necesario atender a su naturaleza, a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.²⁸

Lo anterior implica que al momento de efectuar el análisis de una contribución en específico, por ejemplo un derecho por servicios, para determinar si cumple o no con

²⁵ *Ibidem* pp.14-16.

²⁶ *Ibidem* pp. 16-18.

²⁷ *Ibidem* pp. 17-21.

²⁸ Al respecto, resulta ilustrativa la Jurisprudencia P./J. 2/2009, del Pleno de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, p. 1129, **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.**

el principio de capacidad contributiva, no es válido acudir a criterios fijados para impuestos o aportaciones de seguridad social.

3.- PRINCIPIO DE EQUIDAD

El Pleno de la SCJN ha definido que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;

c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y

d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.²⁹

Es patente que todas las leyes realizan diferenciaciones entre los miembros de la sociedad; sin embargo, tales diferenciaciones deben responder a parámetros fijados por los órganos de control constitucional. Estos parámetros deben obtenerse de la realización de dos tipos de juicio: a) juicio de razonabilidad o racionalidad; y b) juicio de proporcionalidad de la diferencia del trato, el cual incluye un juicio de idoneidad o congruencia de la diferencia de trato respecto de la finalidad de la norma, y un juicio de proporcionalidad en sentido estricto.³⁰

Ríos Granados explica lo anterior con meridiana claridad, al referir que para determinar si una diferenciación en el trato está constitucionalmente justificada, necesariamente debe examinarse si el trato desigual **resulta adecuado** al fin que se persigue, **si es necesario** (que no pueda sustituirse por otra medida que lesione menos la igualdad), y **si el bien producido resulta proporcional** a la desigualdad que produce.³¹

En este sentido, para determinar si una disposición tributaria da cabal cumplimiento al principio de equidad, resulta indispensable llevar a cabo un análisis de su contenido, para así determinar si la diferenciación en el trato que se da a dos sujetos está objetiva y razonablemente justificada.

4.- PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Éste deriva de dos postulados fundamentales: *Nullum tributum sine lege* (No hay tributo sin ley) y *No taxation without representation* (No hay tributación sin representación).

²⁹ Ver Jurisprudencias 170, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, p 171, con rubro **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS**, y P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, p. 43, con rubro **EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS**.

³⁰ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, "¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?", en Ríos Granados Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008, pp. 41 y siguientes.

³¹ RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2009, pp. 24 y siguientes.

Los principios anteriores son la piedra angular del sistema tributario de nuestro país. Conforme a ello, únicamente pueden decretarse contribuciones en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, el cual necesariamente debe provenir de los órganos en los que se deposita la representación popular.³²

Advertimos el primero de los citados postulados en el artículo 73, fracciones VII y XXIX, de la CPEUM, donde se lee que **“El Congreso tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”** y **“Para establecer contribuciones: 1º.- Sobre el comercio exterior; 2º.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27; 3º.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4º.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y 5º.- Especiales sobre: a).- Energía eléctrica; b).- Producción y consumo de tabacos labrados; c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d).- Cerillos y fósforos; e).- Aguamiel y productos de su fermentación; f).- Explotación forestal; y g).- Producción y consumo de cerveza.”** En tal sentido, es facultad exclusiva del H. Congreso de la Unión la creación de contribuciones.

Respecto del segundo de los citados postulados, el artículo 72, apartado H, Constitucional textualmente dispone que **“Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.”** Y que **“La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.”** En tal sentido, no basta que las contribuciones sean creadas por el H. Congreso de la Unión para que se estimen constitucionales, sino que éstas deben inicialmente ser discutidas y aprobadas por los representantes populares ubicados en la Cámara de Diputados.

Respecto del llamado *“principio de reserva de ley”*, diversos autores se han pronunciado en el sentido de que ello significa que el titular del Poder Ejecutivo Federal no puede legislar por medio de una disposición reglamentaria; es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de competencia exclusiva del legislador, como

³² ROA JACOBO, Juan Carlos, “Origen, evolución, relevancia y futuro de los principios constitucionales en materia tributaria”, *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006*, México, SCJN, 2007, T. I, pp. 1208-1209.

son en materia tributaria, los elementos sustantivos de las contribuciones sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.³³

Doctrinalmente se conocen dos tipos de reserva de ley: la absoluta y la relativa. La primera apunta a que la materia sujeta a reserva debe estar reservada absolutamente a una ley material y formal, excluyendo en su totalidad la posibilidad de que se regule alguna parcela de esta materia en una norma que no sea emanada por el Legislativo. En cuanto a la segunda por el contrario, permite la ingerencia de otras normas que no tengan rango de ley, con la condicionante de que la ley sea el legítimo cauce para establecer las directrices de cómo deberá regir esta parcela la norma que no tenga rango legal.³⁴

Asimismo, dentro de la reserva de ley de carácter relativo, se han planteado matices, pues alguna parte de la doctrina indica que sólo basta con establecer mediante el acto formal y materialmente legislativo aquellos elementos que individualicen el tributo, y otro sector proclama que dentro de estos elementos deben considerarse también los cuantitativos y los beneficios fiscales, o lo que ha sido denominado como “*reserva de lo esencial*”,³⁵ que vale indicar es la reconocida en nuestro sistema jurídico tributario.

Conforme a este principio de reserva de ley relativo que priva en nuestro país, es válido que en una ley se sancionen los elementos esenciales del tributo, dejando al Ejecutivo desarrollar los elementos restantes, así como la exigencia de la ley para sentar las bases de los elementos fundamentales que permitan individualizar al tributo, de tal manera que se deja al Ejecutivo la integración de estos elementos.³⁶

³³ A manera de ejemplo puede consultarse De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª Edición, México, Porrúa, 2005, p. 45. y Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª ed., México, Limusa, 2004, pp. 85 y 86.

³⁴ RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, op. cit., p. 94 y siguientes.

³⁵ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo*, Revista Lex, tercera época, año III, enero de 1997, p. 9.

³⁶ A manera de ejemplo se refiere al lector a la jurisprudencia Jurisprudencia 2a./J. 155/2006, de la Segunda Sala de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, página: 196, con rubro **LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA**, y Jurisprudencia 1a./J. 72/2001 de la Primera Sala de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Agosto de 2001, página: 145, con rubro **ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. AL PREVER EL ARTÍCULO 20 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE DICHO INDICADOR SE CALCULARÁ TOMANDO EN CUENTA DETERMINADOS ELEMENTOS Y CONFORME A LA FÓRMULA DE LASPEYRES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**

Con relación a lo anterior, el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación *“las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades (...) proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán (...) publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.”*

Una disposición como la anterior ha sido justificada por el Pleno de nuestro Máximo Tribunal en el sentido de sostener que en los últimos años, el Estado ha experimentado un gran desarrollo en sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, y ha sido necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo de atribuciones de naturaleza normativa para que aquél enfrente eficazmente situaciones dinámicas y altamente especializadas.

Esta situación ha generado el establecimiento de mecanismos reguladores denominados “cláusulas habilitantes”, que constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez.

Además, la adopción de esas cláusulas tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le permiten actuar expeditamente dentro de un marco definido de acción, susceptible de control a través del principio de legalidad; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el

control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley.³⁷

Igualmente, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la habilitación conferida por el Congreso de la Unión a una autoridad administrativa para expedir reglas generales administrativas no conlleva una delegación de facultades legislativas, ni pugna con el principio de división de poderes, tomando en cuenta que tales disposiciones tienen una naturaleza diversa a la que corresponde a los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes dictadas por el Presidente de la República.³⁸

En este mismo sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que la emisión de las resoluciones de carácter general referidas en el citado artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación no sólo es permisible sino necesaria, al ser cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al crecimiento de la administración pública, y porque **únicamente serán obligatorias si acatan el principio de reserva de ley relativa, es decir, se sujetan a que las autoridades administrativas, a través de reglas de carácter general, no establezcan cargas adicionales para los contribuyentes en relación con cualquiera de los elementos de las contribuciones**, pues de no ser así, no serán observables, siempre y cuando así se determine una vez que se hagan valer los medios de defensa pertinentes y se resuelva lo conducente.³⁹

³⁷ Ver tesis P. XXI/2003 del Pleno de la SCJN, Novena Época, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Diciembre de 2003, p. 9, con rubro **CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS.**

³⁸ Ver tesis P. XII/2002, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Abril de 2002, p. 8, con rubro **REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA HABILITAR A LAS SECRETARÍAS DE ESTADO A FIN DE EXPEDIRLAS, NO CONSTITUYE UNA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS**, y tesis P. XIV/2002 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Abril de 2002, página 9, con rubro **REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LAS DICTADAS EN EJERCICIO DE UNA FACULTAD CONFERIDA POR LA LEY A UNA SECRETARÍA DE ESTADO, NO PUGNAN CON EL PRINCIPIO DE DISTRIBUCIÓN DE ATRIBUCIONES ENTRE LOS ÓRGANOS DEL PODER PÚBLICO.**

³⁹ Jurisprudencia 2a./J. 31/2006 de la Segunda Sala de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006, p. 234, con rubro **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU ARTÍCULO 33, FRACCIÓN I, INCISO G), VIGENTE A PARTIR DE DOS MIL CUATRO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES BASADOS EN CONSIDERACIONES ECONÓMICAS

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 124 de la CPEUM *“Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”*. Siguiendo a Tena Ramírez, en materia impositiva la facultad concedida a la federación no excluye, en principio, la de los estados para fijar y cobrar contribuciones. Por ello, al existir una concurrencia de la Federación y los estados, nace un serio problema de duplicidad y, en ocasiones, pluralidad de impuestos sobre la misma fuente impositiva.⁴⁰

Ciertamente, en materia tributaria la CPEUM contempla un sistema de distribución de competencias de carácter complejo, ya que prevé un régimen de facultades concurrente entre la Federación y los estados, facultades exclusivas de la Federación; prohibiciones absolutas y relativas para los estados; y facultades exclusivas de imposición de contribuciones correspondientes a los municipios.

En este último punto se abordarán los principios constitucionales que rigen la distribución de competencias en materia de imposición de contribuciones.

1.- FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA FEDERACIÓN

Tal como quedo antes referido el artículo 73, fracción XXIX, de la CPEUM prevé una serie de materias en las cuales es competencia exclusiva del Congreso de la Unión crear contribuciones, específicamente:

1º.- Sobre el comercio exterior;

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

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

⁴⁰ TENA RAMÍREZ, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 22ª ed., México, Porrúa, 1987, p. 328.

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.”

En las citadas materias únicamente corresponde a la Federación crear contribuciones de cualquier tipo, quedando en consecuencia excluida la posibilidad para las entidades federativas.

2.- PROHIBICIONES PARA LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

Están contenidas en los artículos 117 y 118 de la CPEUM, y pueden ser de carácter absoluto o relativo.

Son prohibiciones para las entidades federativas de carácter absoluto: 1. gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; 2. prohibir y gravar directa o indirectamente la entrada a su territorio, o la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; 3. 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; 4. expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia; y, 5. gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

Son prohibiciones relativas para las entidades federativas el establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

3.- CONTRIBUCIONES EXCLUSIVAS DE LOS MUNICIPIOS

En los estados la facultad de establecer contribuciones se deposita en la legislatura local, por lo que los ayuntamientos no tienen intervención en la materia; lo más que pueden hacer es formular su proyecto de ingresos y egresos y rendir su informe anual relativo a su manejo. Según Arteaga Nava, ello encuentra su justificación en el hecho de hacer simple el doble sistema impositivo que caracteriza a los sistemas de gobierno federal, así como el evitar que en el ámbito local exista una diversidad de criterios en la creación y cobro de impuestos.⁴¹

Aun cuando los municipios no cuentan con la facultad legislativa para crear contribuciones, el constituyente previó en el artículo 115, fracción IV, de la CPEUM la obligación que tienen las legislaturas locales para establecer determinadas contribuciones a favor de los municipios, a efectos de que éstos conformen su hacienda.

Tales contribuciones, incluyendo tasas adicionales, deberán determinarse sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. Asimismo, corresponde a las legislaturas locales fijar las contraprestaciones que correspondan a los municipios con motivo de la prestación de servicios públicos a su cargo.

A lo anterior, adicionado con las participaciones federales por concepto del impuesto sobre energía eléctrica, a que tienen derecho conforme lo prevé el artículo 73, fracción XXIX, último párrafo de la CPEUM, conforman la **esfera económica mínima municipal**, establecida con la finalidad de eliminar la estricta subordinación de los ayuntamientos a las legislaturas locales.⁴² En tal sentido, al ser una esfera mínima, nada limita a las legislaturas locales para establecer a favor de los municipios otro tipo de contribuciones e ingresos; sin embargo, indefectiblemente deben respetar los antes precisados.

Así entonces, el constituyente determinó que las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones anteriores, ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exencio-

⁴¹ ARTEAGA NAVA, Elizur, *Derecho Constitucional*, México, Oxford University Press, 1998, p. 756.

⁴² FIX-ZAMUDIO, Héctor y VALENCIA CARMONA, Salvador, *Derecho Constitucional Mexicano Comparado*, Porrúa, México, 1999, pp. 983-984.

nes o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de 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.

CONCLUSIONES

El ejercicio de la potestad tributaria del Estado Mexicano necesariamente debe verse acotada por los principios constitucionales que han sido materia de análisis en el presente trabajo.

Es innegable la necesidad que tiene el Estado para allegarse de recursos económicos que le permitan alcanzar los fines para los cuales fue creado; sin embargo, dicha necesidad no puede verse satisfecha en menoscabo de las garantías individuales de los particulares.

En la actualidad el cumplimiento a los principios constitucionales que rigen a las contribuciones se ha visto cuestionado severamente con la creación de las nuevas leyes tributarias como la Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única y la Ley de los Depósitos en Efectivo, así como con la malograda Ley de la Contribución para Combate a la Pobreza.

Respecto del primero de los citados ordenamientos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido ya su constitucionalidad; sin embargo, para ello tuvo que modificar varios de sus criterios jurisprudenciales que había generado a lo largo de varias épocas, con lo que nos estamos colocando en una nueva etapa de interpretación de los principios constitucionales que rigen las contribuciones.

La necesidad recaudatoria que tiene el Estado Mexicano no va a solucionarse con la creación de nuevas contribuciones cuya constitucionalidad resulte cuestionable, ya que ello únicamente genera un impacto negativo en los contribuyentes.

Siempre la creación de una nueva contribución va a generar un efecto negativo en el obligado a cubrirla, ya que con ella se genera necesariamente una afectación de carácter patrimonial. De ahí que sólo puede justificarse su creación si se da cabal cumplimiento a todos los principios constitucionales que las rigen.

Vigilar lo anterior es una obligación de indefectible cumplimiento para los tres poderes de la Unión, como garantes de los derechos fundamentales de los gobernados, y adquirir plena conciencia de la responsabilidad que tienen encomendada para velar que en todo momento se dé cabal cumplimiento al texto constitucional al momento de afectar la esfera patrimonial de los gobernados.

BIBLIOGRAFÍA

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?”, en RÍOS GRANADOS Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008.

ARTEAGA NAVA, Elizur, *Derecho Constitucional*, México, Oxford University Press, 1998.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, México, Porrúa 1995.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª Edición, México, Porrúa, 2005.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª ed., México, Limusa, 2004.

DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, “Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica”, en Ríos Granados Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008.

FIX-ZAMUDIO, Héctor y VALENCIA CARMONA, Salvador, *Derecho Constitucional Mexicano Comparado*, Porrúa, México, 1999.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 31ª ed., México, Porrúa, 1995.

GARZA, Servando J., *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002, Colección de Obras Clásicas, t. II.

OSORNIO CORRES, Francisco Javier, *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México*, México, UNAM, 1992.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2009.

———, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2009.

ROA JACOBO, Juan Carlos, “Origen, evolución, relevancia y futuro de los principios constitucionales en materia tributaria”, *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006*, México, SCJN, 2007, t. I.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Harla. México 1997.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las Garantías de Igualdad*, 2ª ed., México, SCJN, 2005, Colección Garantías Individuales.

———, *Las Garantías de Seguridad Jurídica*, 2ª ed., México, SCJN, 2005, Colección Garantías Individuales.

TENA RAMÍREZ, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 22ª ed., México, Porrúa, 1987.

HEMEROGRAFÍA

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo*, *Revista Lex*, tercera época, año III, enero de 1997.

LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2010

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

MEDIOS ELECTRÓNICOS DE APOYO

DVD IUS 2009, Jurisprudencia y Tesis Aisladas, junio 1917-diciembre 2009.

World Wide Web.