

CAPÍTULO PRIMERO

ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN DE CONCURRENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA

A diferencia del régimen general de distribución de competencias del sistema federal mexicano, cuya base constitucional se encuentra en el artículo 124 de la norma fundamental, en materia tributaria la Constitución General de la República no establece una delimitación clara y precisa entre los poderes tributarios de la Federación y de las entidades federativas. Al contrario, el régimen consagrado desde la Constitución de 1857, que pasó a la de 1917, establece lo que la jurisprudencia y la doctrina constitucionales han denominado la “conurrencia” entre los poderes tributarios de ambos niveles de gobierno.⁵

La adopción de dicho régimen de “conurrencia” no obedeció a la casualidad, sino que respondió a un propósito deliberado. En efecto, al debatir sobre la fórmula de distribución de competencias en materia tributaria, el Constituyente de 1857 tuvo a la vista dos opciones: la primera de ellas consistió en establecer con precisión cuáles impuestos corresponderían a la Federación y cuáles a las entidades federativas; la segunda descansó en la idea de no establecer una delimitación de campos impositivos, sino en dejar abierta la posibilidad de que ambos niveles de go-

⁵ No sucede así con los impuestos que corresponden a los municipios, ya que desde la reforma constitucional de 1983 quedó establecido que a ellos corresponden las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria (impuesto predial).

bierno pudieran establecer los impuestos que fueran necesarios para cubrir sus respectivos presupuestos de gastos.

Teniendo en cuenta la primera opción, el proyecto de Constitución discutido en 1856 estableció en su artículo 120 la siguiente fórmula: “Los estados, para formar su hacienda particular, sólo podrán establecer contribuciones directas. La Federación sólo podrá establecer impuestos indirectos”. Es decir, se decidió establecer una clasificación de impuestos que permitiría definir cuáles corresponderían a la Federación y cuáles a los estados. Sin embargo, la fórmula no prosperó, dado que los diputados constituyentes Moreno, Prieto y Cerqueda impugnaron el texto, alegando la dificultad y peligro de la reforma hacendaria inmediata. Eventualmente, la disposición fue rechazada por 55 votos contra 24 en la sesión del 14 de noviembre de 1856.⁶

Quedó entonces consagrada la segunda opción que, según Flores Zavala, siguió el modelo de la Constitución de los Estados Unidos de América, misma que tampoco establece una delimitación precisa de campos tributarios de la Unión y de los estados. El eje de este diseño se encontró en la fracción VII del artículo 72 de la Constitución de 1857, según la cual el Congreso de la Unión tenía facultad “Para aprobar el presupuesto de gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo”.⁷

Resulta interesante recordar aquí las razones con las cuales Alexander Hamilton defendió la fórmula adoptada por la Constitución de los Estados Unidos de América en materia de distribución de poderes tributarios, ya que nos dan un indicio de qué tipo de consideraciones pudieron haber hecho quienes en México optaron por una fórmula similar, desechando la del ar-

⁶ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1963, p. 323.

⁷ La sección VIII de la Constitución de los Estados Unidos de América establece que “El Congreso estará facultado para imponer y percibir contribuciones, derechos, impuestos y sisas con el fin de pagar las deudas y proveer a la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos”.

título 120 del proyecto de Constitución arriba citada. De dichas razones da cuenta Flores Zavala, en su reseña de las opiniones de Hamilton aparecidas en *El Federalista*:

[1.] Cualquier división de las fuentes de ingresos habría significado sacrificar los grandes intereses de la Unión al poder de los estados individuales. La Convención pensó que la jurisdicción concurrente era de preferirse a esa subordinación y es evidente que esta solución tiene cuando menos el mérito de hacer conciliable un poder constitucional ilimitado de imposición por parte del gobierno federal, con la facultad apropiada e independiente de los estados para proveer a sus necesidades propias.

[2.] Si la jurisdicción del gobierno nacional en lo tocante a ingresos se restringiera a ciertos objetos determinados, esto tendría, naturalmente, como consecuencia que una proporción excesiva de las cargas públicas pesaría sobre esos objetos. Esto acarrearía dos males. Que ciertas ramas de la industria se verían sofocadas y la distribución desigual de los impuestos, tanto entre los varios estados como entre los ciudadanos del mismo estado.

[3.] Un gobierno debe contener en sí todos los poderes necesarios para la plena realización de los fines que se sometan a su cuidado, y para desempeñar cumplidamente los encargos de que es responsable, con libertad de cualquier restricción que no sea el acatamiento del bien público y los deseos del pueblo.

[4.] Como la obligación de dirigir la defensa nacional y de asegurar la paz pública contra la violencia doméstica o del extranjero implica hacer frente a contingencias y peligros a los que no es posible asignar un límite, el poder respectivo no debe tener otros términos que las exigencias de la nación y los recursos de la comunidad.

[5.] Como los ingresos del erario son la máquina esencial que procura los medios para satisfacer las exigencias nacionales, el poder obtener dichos ingresos con toda amplitud debe ser necesariamente concomitante del de subvenir a las referidas exigencias.

[6.] Como la teoría y la práctica concurren para probar que el poder de recaudar los ingresos es ineficaz cuando se ejerce sobre los estados en su calidad colectiva, el gobierno federal debe forzosa-

te gozar de facultades ilimitadas para cobrar impuestos con arreglo a los métodos usuales.

[7.] Estoy dispuesto a reconocer en toda su amplitud la justicia del razonamiento que requiere que los estados individuales posean una autoridad absoluta y no sujeta a restricción ajena para recaudar sus propios ingresos y satisfacer sus necesidades peculiares. Al conceder lo anterior afirmo, que (con la sola excepción de los derechos de exportación e importación) conforme al plan de la Convención, conservarán esa potestad del modo más absoluto e incondicional.⁸

Como puede apreciarse, en esencia Hamilton (y con él, la mayoría de la Convención Constituyente de los Estados Unidos de América), consideró que era preferible establecer un régimen de “conurrencia” en materia impositiva que no definiera límites a la posibilidad de obtener ingresos tributarios para satisfacer las necesidades de gasto del poder público (sea de la Unión o de los estados); que establecer una fórmula que definiera con precisión los impuestos que cada nivel de gobierno podría crear, pero que a la vez limitara el alcance del poder federal o de los estados de allegarse ingresos por la vía tributaria.

Es difícil saber si los constituyentes mexicanos de 1856-1857 adoptaron la fórmula de concurrencia por las mismas razones que los convencionales de los Estados Unidos de América. Sin embargo, el hecho real es que los constituyentes mexicanos tuvieron a la vista la otra opción, y decidieron desecharla, adoptando en su lugar la fórmula del modelo constitucional de los Estados Unidos.

Ahora bien, consagrado constitucionalmente el mencionado régimen de distribución de poderes tributarios, tocó a Ignacio L. Vallarta articular con mayor precisión la tesis según la cual la Constitución de 1857 no establecía una línea precisa entre los poderes tributarios de la Federación y de los estados. En este sentido, el ilustre jurista jalisciense sostuvo que con excepción de los impuestos que la propia Constitución señalaba como ex-

8 Flores Zavala, *op. cit.*, nota 6, pp. 321 y 322.

clusivos de la Federación (derechos de puerto, impuestos sobre importaciones o exportaciones, emisión de papel sellado) y de la prohibición (tanto para la Federación como para los estados) de establecer alcabalas, los estados podían “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...”.

Además, afirmó Vallarta que

[l]as 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 aun sobre el mismo ramo de la riqueza pública ya gravado por el Estado. Fuera de esta última conclusión, sostenida fuertemente por los textos constitucionales que he analizado, ninguna otra doctrina es posible en nuestras instituciones, que no sea subversiva del equilibrio en que deben mantenerse la soberanía nacional y la local.⁹

De esta manera, desde finales del siglo XIX quedó firme en la doctrina mexicana la opinión de que en materia impositiva se daba la concurrencia entre Federación y estados. Ahora bien, en opinión de Tena Ramírez, el régimen de distribución de competencias en materia tributaria establecido en el texto constitucional y justificado por la tesis Vallarta, abrió la puerta a la “anarquía en materia fiscal” en México,

pues si en Estados Unidos la prudencia legislativa, dirigida por los electores en los comicios, podía servir para no extenuar las fuentes gravadas por ambas jurisdicciones, en México la codicia de la Fed-

⁹ Si esto no fuera así, argumentaba Vallarta, no tendría sentido que la fracción VII del artículo 72 de la Constitución de 1857 estableciera que el Congreso de la Unión podía establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y que por otro lado el Congreso Constituyente hubiera desechado la clasificación de las rentas (al rechazarse el artículo 120 del proyecto de Constitución). Vallarta, Ignacio L., *Votos*, t. II, pp. 53 y 54 (tomado de Flores Zavala, *op. cit.*, nota 6, pp. 323 y 324).

ración y la pobreza de los estados iban a competir en la exacción de los impuestos dobles.¹⁰

En efecto, el escenario que se desarrolló en México a partir de un régimen de distribución de competencias en materia tributaria que establecía la concurrencia entre Federación y estados (salvo los impuestos expresamente reservados a la Federación, como los que gravaban importaciones y exportaciones; y los expresamente prohibidos a los estados, como los señalados en la fracción III del artículo 117 constitucional), generalizó la doble y hasta múltiple imposición, provocando serios daños a la actividad económica nacional al incidir de manera acumulada y superpuesta sobre las mismas bases. Bajo este esquema los contribuyentes se veían obligados a pagar múltiples impuestos, conforme a una multiplicidad de normas, aplicadas por autoridades diversas, a través de procedimientos de recaudación distintos.

Fue en virtud de esta situación, que en 1925, 1933 y 1947, el gobierno federal convocó a los gobiernos de las entidades federativas a tres convenciones nacionales fiscales, con el objetivo primordial de encontrar una solución al problema de la múltiple imposición derivado del régimen constitucional de concurrencia.

¹⁰ Cita Tena un párrafo de Alexander Hamilton (*El Federalista*, número XXXII), quien defendía la concurrencia en materia impositiva al decir que “El importe de la contribución y la conveniencia o inconveniencia de aumentarla por el Estado o por la Unión, serían mutuamente cuestiones de prudencia; pero nada de esto importaría una contradicción directa en la facultad de crear contribuciones”, Tena Ramírez, Felipe, *Derecho constitucional mexicano*, México, Porrúa, 1978, pp. 364 y 365.