

# EL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Juan Manuel ORTEGA MALDONADO

SUMARIO: I. *Derecho constitucional tributario mexicano*. II. *Distribución constitucional de poderes y competencias tributarias en México*. III. *La coordinación fiscal*. IV. *Los principios jurídicos fundamentales en materia fiscal que contiene la Constitución federal*. V. *Los principios jurídicos tributarios en las Constituciones locales*.

## I. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO MEXICANO

### 1. Objeto

Hemos querido iniciar este estudio señalando las estrechas relaciones que guarda la materia fiscal con la Constitución, pues ésta “es el palladium de la seguridad jurídica, que actúa como arca sagrada de todas las garantías, cuya conservación inviolable, cuya guarda severamente escrupulosa, debe ser objeto primordial de las leyes”.<sup>1</sup>

El maestro Vizcaíno nos dice:

Uno de los pilares fundamentales del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad... que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Gabrielli, Adolfo, citado por Díaz, Vicente Oscar, *La seguridad jurídica en los procesos tributarios*, Buenos Aires, Depalma, 1994, pp. 3 y 4.

<sup>2</sup> Arrija Vizcaíno, Adolfo, “Principios constitucionales en materia fiscal”, *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, núm. 13, 1981, t. I, p. 229.

Pero esta relación entre ambos sectores jurídicos no es nueva; antes incluso de la existencia de Constituciones formales,<sup>3</sup> los incipientes parlamentos en realidad, asambleas medievales surgen íntimamente vinculados con las necesidades fiscales, de forma que desde entonces ya se perfilaban las funciones básicas de las representaciones populares en materia fiscal: la aprobación de ingresos y los fines públicos a los que deberían estar destinados.

Ahora bien, en nuestro país la Constitución federal es norma suprema y fuente primaria del derecho fiscal, en atención a lo estatuido en varios artículos, de suerte que la carta magna:

- a. Contiene el derecho fundamental de organización de la sociedad, debe determinar también, como parte esencial de este contenido, las fuentes del ordenamiento que preside; dibujar el esquema básico del sistema de fuentes; señalar las fuentes primarias de producción normativa dentro del sistema, con independencia de que estas fuentes puedan crear y reconocer otras.<sup>4</sup>
- b. Señala la distribución de los poderes y competencias tributarias.
- c. Establece los *principios generales* del derecho tributario (igualdad, seguridad jurídica, legalidad, irretroactividad, previa audiencia, etcétera) y los *principios específicos* del derecho tributario (proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, no exención, mínimo vital exento y vinculación con el gasto público).<sup>5</sup>
- d. Apunta los fines de la tributación o el marco de referencia sobre el cual ha de guiarse ésta, especialmente en los artículos 25, 26, 28 y 39 constitucionales. Así pues, ya no se trata de establecer los límites de la tributación por efecto de los derechos fundamentales,<sup>6</sup> sino el contenido que el Estado debe imprimirle al derecho tributa-

<sup>3</sup> Recuérdese que el movimiento constitucionalista surge a fines del siglo XVIII y se consolida en el siglo XIX.

<sup>4</sup> Ferreiro Lapatza, Juan José, *Curso de derecho financiero español*, 14a. ed., Madrid, Marcial Pons, 1992.

<sup>5</sup> González García, Eusebio, prólogo a la obra *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación-Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domezq, 1992, p. 1.

<sup>6</sup> Cuando aludimos a los “límites de la tributación establecidos por las garantías individuales” queremos significar que el sistema tributario “no debe...”; mientras que cuando señalamos el “marco de referencia sobre el cual ha de guiarse la tributación”, queremos indicar que “el sistema tributario debe...”.

rio para proyectarlo hacia los fines y programas estructurales que se precisan en la propia carta fundamental.<sup>7</sup>

Todo este estado de cosas, aunado a los profundos y muy incisivos pronunciamientos jurisprudenciales en materia tributaria de los tribunales constitucionales de varios países, han logrado destacar la relevante influencia ejercida por la jurisprudencia constitucional en el desarrollo y fundamentación racional del derecho tributario, al grado de que ya podemos hablar de un verdadero “derecho constitucional tributario”,<sup>8</sup> que entre otras funciones cuida de todas las expresiones del poder político, y “una de las más importantes expresiones es el llamado poder tributario”.<sup>9</sup> Esta influencia es aún más fuerte en aquellas Constituciones como la nuestra, en donde “lo escueto de las disposiciones fiscales contenidas en la Constitución llevó a la necesidad de configurar un marco legal complementario mediante abundantes tesis y jurisprudencias, para lograr superar las ambigüedades”.<sup>10</sup>

## 2. Contenido

Además, conviene desde ahora desentrañar cuáles son el contenido y exigencias de la Constitución fiscal mexicana, contenido en el que vendrán a integrarse los conceptos e institutos de ese derecho, tales como los de poder o función fiscal o financiera, hacienda pública, autonomía financiera, presupuesto, ingreso y gasto público, deuda pública, contribución, etcétera; conceptos que, como lo dice Sánchez Serrano, es necesario que adquieran el contenido y significado *normativos* propios de todo concepto jurídico, para lo que precisan ser encuadrados con el sistema de “decisiones políticas fundamentales” que dio lugar a nuestra carta fundamental. La clarificación de tales conceptos y especialmente la fijación del significado vigente de las correspondientes expresiones —nos sigue diciendo Sánchez

<sup>7</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2005, p. 131.

<sup>8</sup> En ese sentido, pueden observarse las muy recientes obras sobre el tema de Rodolfo Spisso en Argentina, Sánchez Serrano en España y de Hugo Carrasco Iriarte en México.

<sup>9</sup> Ataliba, Gerardo, “Derecho constitucional tributario”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, vol. 11, diciembre de 1986, p. 28.

<sup>10</sup> Ortiz Mayagoitia, Guillermo, citado por Ambriz, Agustín, “En los últimos tres años, la Suprema Corte de Justicia declaró inconstitucionales 30 disposiciones fiscales de Hacienda”, *Proceso*, México, 18 de enero de 1998, p. 37.

Serrano— adquiere relevancia constitucional, en la medida en que sin dicha clarificación es imposible precisar el alcance y sentido de aquellas normas constitucionales, o de sus interpretaciones jurisdiccionales, en las que esas expresiones se utilicen.<sup>11</sup>

Y esa necesaria clarificación no sólo funciona para los conceptos de rango constitucional, sino que también es menester precisar que sólo de esa manera puede distinguirse con mayor precisión entre la legalidad y constitucionalidad, entre infracción de la ley y violación de la Constitución, entre mandato, prohibición y habilitación legal y mandato, prohibición o habilitación constitucional. Lo anterior, nos comenta Sánchez Serrano, es un error desde tres ángulos: el metodológico, el sistemático y el práctico.

Con relación al primero, porque si de lo que se trata es de estudiar los aspectos constitucionales del ordenamiento jurídico-fiscal, los rasgos o matices del método a seguir deberían ser los propios del derecho constitucional tributario, y no los del derecho tributario ordinario. También sostiene el autor citado, que desde el punto de vista sistemático, existiría una confusión, pues es indudable que la materia constitucional guarda una jerarquía y prioridad entre áreas de la misma materia, por lo que debe distinguirse con claridad lo básico y fundamental de lo contingente o accesorio, como puede ser la legislación ordinaria. Finalmente, desde el punto de vista práctico, debe dejarse de lado el interpretar las normas constitucionales tributarias con los mismos métodos que los utilizados para interpretar las leyes ordinarias. Asimismo, debe también despejarse la idea de que en la Constitución debe hallarse forzosamente todo el ordenamiento jurídico-fiscal. Lo único que allí podemos encontrar serán los “límites de los poderes tributarios”, así como las “grandes líneas de la organización financiera y tributaria”.<sup>12</sup>

Pero esta parquedad y solemnidad en la configuración del marco tributario constitucional, en realidad, como lo afirma Orozco Henríquez, “no tiene otro objetivo que tratar de proporcionar una mayor dignidad que sirva para garantizarle una amplia efectividad en su aceptación por los destinatarios”.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Sánchez Serrano, Luis, *Tratado de derecho financiero constitucional*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1997, t. I, p. 101.

<sup>12</sup> *Ibidem*, pp. 158-160.

<sup>13</sup> Orozco Henríquez, José de Jesús, *El derecho constitucional consuetudinario*, México, UNAM, 1993, p. 27.

Para algunos tratadistas, como Alberdi, el derecho constitucional tributario simplemente significa:

la primacía que en el orden constitucional tiene el tributo, como máxima expresión de que el poder de crear, de manejar y de intervenir el Tesoro público es el resumen de todos los poderes. Para otros como Hensel, el derecho constitucional tributario se ocupa menos del poder tributario, en sí mismo considerado, que de sus limitaciones, al objeto de construir un sistema tributario coherente en todas sus partes. No faltando, en esta última línea de pensamiento, quienes afirman que la propia democracia representativa tiene su origen (consentimiento de los impuestos por los súbditos) en postulados procedentes del derecho constitucional tributario.<sup>14</sup>

Por otra parte, es evidente que la influencia del tributo en el tejido social (público y privado) ha ido también en aumento. Circunstancia que, por un lado, ha propiciado una mayor vinculación de los principios tributarios al orden constitucional. Es indudable la fortaleza e importancia social y psicológica que ha ido adquiriendo el tributo en nuestro país, bien por las políticas de “terrorismo fiscal” iniciadas por la Secretaría de Hacienda, como por el aumento en la cuota que ha de pagarse y el número de nuevos contribuyentes, o, mejor dicho, la participación de contribuyentes “latentes”; al tiempo que, por otro lado, ha ampliado el ámbito de la materia protegida, inicialmente circunscrita al tributo, hasta abarcar todo tipo de prestaciones patrimoniales obligatorias o impuestas, como lo hizo notar recientemente en jurisprudencia firme, en la que sostuvo medularmente que las cuotas del seguro social eran contribuciones.<sup>15</sup>

El equilibrio de la situación descrita, propenso a romperse en favor de quien realmente ejerce el poder tributario (gobierno), depende, en primer lugar, de que no se rompa, de hecho, la bipolaridad Ejecutivo-Legislativo. Es decir, el gobierno debe mantener todas sus facultades decisorias en orden a la aplicación de las leyes, pero no debe menoscabar la competencia tributaria normativa que el principio de reserva de ley atribuye en exclusiva al Poder Legislativo, como ya señalamos anteriormente.

En segundo término, es necesario comenzar a limitar ciertos excesos que desde hace unos años se vienen produciendo, con ocasión de la genera-

<sup>14</sup> González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 5, p. 3.

<sup>15</sup> Jurisprudencia 18/95, Pleno, que aparece a fojas 25 y 26 del *Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, correspondiente a 1995.

lizada utilización del impuesto como “arma poderosa empleada por los gobiernos, no solamente con fines fiscales, sino también económicos (protección de la industria local), sociales (restricciones a gastos o consumos suntuarios) y aun políticos”.<sup>16</sup> No es que tratemos de poner en duda que el impuesto puede ser utilizado también como instrumento de política económica. Lo que nos preocupa es, primero, que esa utilización sea desmedida, generalizada y para cualquier ocasión, olvidando por comodidad o falta de imaginación, que el impuesto es un instrumento de la política económica, pero no el único y ni siquiera el más importante en razón de causa a efecto.

Además, conviene recordar que la finalidad esencial de los tributos, la que justifica y da sentido a la institución, es la cobertura del gasto público con base en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos, tal y como lo marca el artículo 31, fracción IV de la Constitución, y no la estabilidad económica, ni la política de empleo o el fenómeno de las inversiones. El impuesto puede, además, contribuir a lograr esos objetivos, pero ni son su finalidad esencial, ni son los que justifican el especial tratamiento que el tributo merece dentro del orden constitucional. Para ese efecto, habría que acotar, en forma escrupulosa y precisa, el campo de juego del tributo dentro de la política económica, pues se corre el peligro de que tan cruciales y fundamentales cuestiones se dejen al puro juego o decisionismo político, como si no existieran límites jurídicos. Esa labor que corresponde, en principio, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a la que habría que sumarse la decisiva aportación que la doctrina se sirva efectuar. De tolerarse una indiscriminada infiltración de esta tendencia, podría correrse el riesgo de convertir a los tributos con fines de ordenamiento en el caballo de Troya mediante el cual todo el andamiaje tributario de legalidad y seguridad jurídica podría derrumbarse.

Esta pérdida de orientación en la política tributaria tenía su raíz de ser, según el profesor Reyes Vera, en el hecho de que “la Constitución es omisa en cuanto a precisar la facultad del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo federal, para fijar la política económica financiera o fiscal, a la cual deben contribuir económicamente los mexicanos”.<sup>17</sup> Sin embargo, creemos que el problema, aun cuando sigue vigente, ya no podría encontrarse en la au-

<sup>16</sup> Padilla, Miguel, *Lecciones sobre derechos humanos y garantías*, 2a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1993, vol. II, p. 164.

<sup>17</sup> Reyes Vera, Ramón, “La teoría de la contribución mexicana”, *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, Toluca, año IV, núm. 10, mayo-agosto de 1980, p. 87.

sencia de un precepto constitucional que fije la política económica a seguir, pues el artículo 25 constitucional ya la prevé. El problema ahora ha de encontrarse en esa discrecionalidad que aún se deja en los funcionarios para definir el gasto público, sin observar que éste debe procurar el bienestar del pueblo mexicano, como lo indica el artículo 39 constitucional.

Ahora bien, la expresión “bienestar del pueblo mexicano” no guarda relación con el principio del beneficio que introdujo la teoría estadounidense a principios del siglo XX.<sup>18</sup> Y no compartimos esta postura porque estamos convencidos de que la Constitución mexicana no contempla un principio pragmático en la implantación de las contribuciones. La Constitución no tiene precepto que invite a suponer que la obligación económica de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos se derive de una simple relación: aportación-económica/beneficio-recibido. Desde la perspectiva constitucional, el Estado mexicano no es un Estado liberal-burgués, sino un Estado de beneficio social, y por eso, el principio del beneficio así entendido no tiene cabida en la Constitución federal, que únicamente se acepta en aquellos Estados de carácter liberal, como en los Estados Unidos, lo cual ha sido corroborado por una prestigiosa doctrina.<sup>19</sup>

Pero el que la Constitución, en orden a su jerarquía normativa, influya en el sistema impositivo, no significa que éste a su vez no pueda también influir

<sup>18</sup> Señala Charles M. Allan: “El principio del beneficio para la selección de las alícuotas y bases por las que ha de exigirse la tributación ofrece dos atractivos principales. El primero es que muchas personas le consideran correcto. Se atiende inmejorablemente a la equidad, puede argumentarse si los beneficiarios del gasto públicos pagan por estas ventajas, a través de los impuestos, en proporción al beneficio que obtienen. Esto implica extender al sector público los principios que se aplican en el sector privado: el Estado es similar a una empresa privada que vendiera diversos bienes sociales y meritorios. La segunda ventaja del principio del beneficio es que determina simultáneamente el nivel de tributación y el nivel de gasto público requeridos. Como sucede en el sector privado, vendrán determinados en forma simultánea los precios que la gente está dispuesta a pagar y las cantidades que está dispuesta a adquirir. Así, el problema de cuál deba ser la magnitud del sector público, de cuál sea su óptimo operacional, así como el de las proporciones de las distintas funciones del Estado, vendrían resueltos al mismo tiempo que el problema de quién debe pagarlos”. Allan, Charles M., *La teoría de la tributación*, trad. Miguel Paredes, Madrid, Alianza Editorial, 1974, p. 111.

<sup>19</sup> Noriega Cantú, Alfonso, *Los derechos sociales, creación de la Revolución de 1910 y de la Constitución de 1917*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1988, p. 39. Nos dice: “las condiciones históricas de nuestro país hicieron posible, y aun necesario, favorecer el desarrollo de la función del Estado, en su sentido que no es capitalista ni socialista, sino que es un Estado que pretende corregir los defectos y limitaciones del sistema liberal”.

en la interpretación económica que se le da a aquélla. Nos explicamos mejor: es indudable que en términos de los artículos 25 y 26 constitucionales, es el Estado mexicano el que tiene la rectoría de la economía nacional, así como la planeación democrática del mismo. Ahora bien, la política fiscal es uno de los instrumentos de tal programa constitucional, pero como éste no lo crea la Constitución, sino únicamente señala las bases, cuando las leyes ordinarias lo establecen y la Corte lo interpreta, tenemos que dicho sistema impositivo, en realidad regresa a la Constitución alimentando la forma de su interpretación. Coincide con nosotros Óscar Díaz, al decir que “el sistema tributario define a la postre el grado o modelo autoritario de constitucionalismo económico”.<sup>20</sup> De esta manera es como en muchas ocasiones aparece alabada la prioridad recaudatoria por sobre las garantías de los particulares.

### 3. *Concepto*

De todo lo expuesto podemos sintetizar dos cosas: La primera es que la Constitución es

...suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, pero suma equilibrada de tal suerte que permite promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad. Es también conocimiento y certeza del derecho positivo, como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general y, finalmente, como previsibilidad de las consecuencias jurídicas derivadas de las propias acciones o de las conductas de terceros.<sup>21</sup>

Y la segunda es que podemos aproximarnos a un concepto de derecho constitucional tributario mexicano afirmando que es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación del Estado. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares, a favor de los Estados, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia

<sup>20</sup> Díaz, Vicente Óscar, *op. cit.*, nota 1, p. 36.

<sup>21</sup> Sala Sánchez, Pascual, *Seguridad jurídica y contratación mercantil*, Nieto Carol, Ubaldo (coord.), 2a. ed., Madrid, Civitas, 1994, p. 34.

de éste, que la Constitución organiza y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.

## II. DISTRIBUCIÓN CONSTITUCIONAL DE PODERES Y COMPETENCIAS TRIBUTARIAS EN MÉXICO

Un tema relacionado en forma muy amplia con el anteriormente expuesto es el relativo a la competencia que tiene cada ente público para crear y aplicar las contribuciones.<sup>22</sup>

Al respecto, no existe en la Constitución federal una línea que separe con exactitud la facultad que tienen la Federación y las entidades federativas para imponer contribuciones. García Silva<sup>23</sup> efectúa un interesante resumen de los antecedentes constitucionales de la facultad federal a imponer contribuciones y el intento de Lázaro Cárdenas en 1942, para delimitar los ámbitos tributarios; propuesta que fue rechazada por el Congreso. A pesar de esta dificultad, existen preceptos constitucionales que arrojan una visión panorámica al respecto. Apoyadas en estas disposiciones, la Suprema Corte de la Justicia Nacional (SCJN) ha sentado jurisprudencia para aclarar el asunto, al decir:

La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: *a*) Concurrencia contributiva de la Federación y los estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo, 73, fracción VII y 124); *b*) Limitaciones a la facultad impositiva de los estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracción XXIX); y, *c*) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).<sup>24</sup>

<sup>22</sup> En este sentido, es preciso diferenciar los conceptos de *poder tributario* y *competencia tributaria*. El *poder tributario* consiste en la facultad que tiene un ente público para imponer las contribuciones necesarias a fin de realizar sus funciones. Esta facultad sólo la tienen el Estado federal y las entidades federativas; no así los municipios ni los organismos descentralizados. La *competencia tributaria*, consiste en la facultad para recaudar el tributo cuando se ha producido el hecho generador; esta facultad la tienen las tres instancias gubernativas y algunos organismos descentralizados facultados por ley.

<sup>23</sup> García Silva, Agustín, "Análisis constitucional de los ámbitos de la Federación, los estados y municipios", *Obra conmemorativa de los 50 años del TFF*, México, TFF, 1988, t. V, pp. 300-308.

<sup>24</sup> Jurisprudencia 56 de la primera parte del *Apéndice 1985*.

No obstante lo nebuloso del punto, es posible diferenciar algunas ramas que en exclusiva corresponden a cada órgano político-administrativo.

### 1. *Poder tributario federal*

Se ha dicho que la Federación tiene un poder tributario ilimitado, en atención a lo dispuesto en la fracción VII del artículo 73 constitucional, por cuanto posibilita a ésta “imponer las contribuciones necesarias a satisfacer el presupuesto de egresos”, lo que significa que puede imponer cualquier tipo de gravamen.

Sin embargo, a diferencia de que lo que sostienen algunos autores, como De la Garza, Vizcaíno, Montañez Ojeda, etcétera, creemos que en virtud a la reforma implementada en 1983 al artículo 115 constitucional, la materia inmobiliaria se erige como el único obstáculo al poder tributario federal. En todas las demás áreas el poder tributario federal es ilimitado. Ahora bien, de la jurisprudencia citada anteriormente hemos visto que existen materias conferidas en forma exclusiva a la Federación para imponer sobre ellas cualquier tipo de contribución, según lo dispuesto en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, que dice:

1o. Sobre el comercio exterior. 2o. Sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27 (que se refieren a la materia de minería y petróleo en todas sus modalidades, así como las aguas federales). 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros. 4o. Sobre servicios públicos concesionados o directamente administrados por el gobierno federal. 5o. Especiales sobre: a) energía eléctrica, b) producción y consumo de tabacos labrados, c) gasolina y productos derivados del petróleo, d) cerillos y fósforos, e) maguey y productos de su fermentación, f) explotación forestal, y g) producción y consumo de cerveza.

La jurisprudencia mencionada señala también que la Federación tiene poder tributario exclusivo en los supuestos a los que se refieren las fracciones II y VII del artículo 117 constitucional, por cuanto que los estados no pueden hacerlo. En otras palabras, los estados están impedidos para gravar esas áreas, pero no la Federación: “Emitir moneda como recurso financiero, estampillas para pagar tributos y utilizar los procedimientos alcabalariorios”.

Por otro lado, existe una gran controversia sobre el contenido de la fracción X del artículo 73 constitucional, en la medida en que establece una facultad de la Federación para legislar sobre “Hidrocarburos, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de créditos, energía eléctrica y leyes del trabajo”. Autores como Flores Zavala afirman que si la Federación tiene facultad exclusiva para legislar sobre tales materias, la tendrá para imponer contribuciones, pues éstas se establecen sólo en leyes.

Al interior del pleno de la SCJN se han dado intensos y muy interesantes debates en torno a la interpretación y alcance que debe darse a la fracción X. Podemos resumir que las posturas giran en torno a dos grandes series de argumentos. Quienes son proclives a una interpretación literal del precepto por respeto al artículo 124 de la propia Constitución, y quienes se decantan por una interpretación sistemática del mismo al colocar esta fracción con relación a la fracción XXIX del mismo precepto.

La primera postura fue defendida en el A.R. 137/95 por mayoría de seis votos contra cinco. La segunda ha sido apoyada en el A.R. 471/2001, también por mayoría de seis votos, lo que significa, por un lado, que ninguna de ellas es idónea para integrar jurisprudencia, y por otro, que la controversia seguirá viva por algunos años más. En ambas resoluciones lo debatido era concretamente el tema de juegos con apuestas y sorteos que se menciona en la fracción X del artículo 73 constitucional, como facultad exclusiva de la Federación para legislar al respecto; pero paradójicamente, cuando el Pleno de la SCJN ha debatido el tema de la competencia para establecer contribuciones al comercio, que también se incluye en la fracción X del artículo 73 constitucional, estableció la jurisprudencia 15/98, adoptando los argumentos de una interpretación sistemática de la fracción X, en relación con la fracción XXIX del mismo artículo.<sup>25</sup>

Por otro lado, el artículo 27 constitucional otorga facultad exclusiva a la Federación para legislar en materia agraria. Al interpretar este artículo, la SCJN formó jurisprudencia diciendo que implicaba facultad exclusiva para imponer contribuciones, de suerte que cualquier gravamen que pretendan imponer los estados a los ejidos o comunidades será inconstitucional.

<sup>25</sup> Novena Época Instancia: Pleno Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. VII, febrero de 1998, tesis: P. /J. 15/98, p. 35, Materia: Constitucional, Administrativa.

## 2. Poder tributario estatal (*fundamento, contenido y limitaciones*)

Las Constituciones de los estados contienen disposiciones jurídicas que permiten a esas entidades recaudar las contribuciones necesarias para satisfacer sus necesidades (en la Constitución del estado de Morelos se contienen en los artículos 8o., 15, 40, fracciones V y VI, y 127).

La Federación tiene, como ya dijimos, un poder tributario casi ilimitado, y los estados, por su parte, lo tienen también, con las excepciones expresadas con anterioridad. El poder tributario estatal tiene su fundamento constitucional en el artículo 124 de la Constitución federal, en el que se establece que las facultades no concedidas expresamente a la Federación se entienden reservadas a los estados, y en lo dispuesto en el artículo 40 del mismo ordenamiento, que se refiere a los estados libres y soberanos. La doctrina nacional se encuentra entre una u otra postura respecto al fundamento constitucional del poder tributario estatal. En otras palabras: podemos afirmar que la Constitución no reserva materias impositivas para los estados; más bien señala qué áreas no puede gravar, en los artículos 117, 118 y 121.

Un problema de gran relevancia, por lo trascendente que resulta, es el relativo a la limitación tributaria que el legislador federal ha establecido contra los estados. Estas limitaciones se presentan en tres formas:

### *A. Por las limitaciones establecidas en la misma Constitución; limitaciones que se hallan en los artículos 117, 118 y 121*

En virtud del artículo 117, los estados no pueden: *a)* gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; *b)* prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; *c)* gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; *d)* expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia, y *e)* gravar la producción, el acopio, la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

De acuerdo con el artículo 118, los estados no pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Es en verdad desafortunada la redacción del presente artículo, pues interpretado literalmente, la conclusión es que los estados sí podrían establecer contribuciones a las importaciones o exportaciones cuando el Congreso de la Unión se los autorizara. Sin embargo, existe una abierta contradicción con lo que estatuye el artículo 73, fracción XXIX, inciso *a*, de la propia carta magna, pues en este último dispositivo se establece una facultad exclusiva de la Federación para gravar la materia del comercio exterior, en la cual obviamente están inmersas las contribuciones sobre importaciones y exportaciones. Nosotros creemos que en este caso debe prevalecer el artículo 73, sobre el 118, en el sentido de que ni aun con autorización del Congreso de la Unión los estados podrían cobrar contribuciones a las importaciones o exportaciones, por la razón de que fue y sigue siendo intención del constituyente que esta materia esté reservada en exclusiva a la Federación.

Respecto al artículo 121, éste también constituye una limitante al poder tributario de las entidades federativas, porque éstos “no pueden establecer contribuciones que graven actos o hechos jurídicos que se verifiquen fuera de su territorio”, como lo indica alguna tesis.<sup>26</sup>

### *B. Por las exenciones a favor de organismos federales*

Ejemplo de esto son las exenciones de contribuciones estatales o municipales, que en virtud de sus leyes orgánicas se establecen a favor del IMSS, ISSSTE, Infonavit, etcétera. Estos ordenamientos invaden, sin lugar a dudas, la soberanía de los estados, por cuanto les impide gravar áreas que éstos o los municipios tienen a su favor.

### *C. A través de los convenios de coordinación fiscal*

Estos convenios son los que se suscriben con la Federación, y aunque legalmente existen ciertas contribuciones que los estados pueden cobrar, no lo hacen debido a estos convenios. Pero lo interesante de este tema es que las entidades federativas autolimitan su poder tributario, para no establecer contribuciones cuyo objeto coincida con los que impone la Federación.

<sup>26</sup> Novena Época, Segunda Sala, t. XII, octubre de 2000, tesis: 2a. CXXV/2000, p. 359.

### 3. *Competencia para establecer contribuciones municipales*

Los municipios no pueden, por ningún motivo, crear para sí ningún tipo de contribuciones, pues esta facultad está reservada al estado al cual pertenecen; es decir, es el estado el facultado para imponer a favor de sus municipios los ingresos que deben recaudar. Así lo establecen los artículos 40, fracciones XIII y XXIX, y 115, fracción VI de la Constitución estatal, y lo ha confirmado la SCJN en jurisprudencia firme.<sup>27</sup>

Ahora bien, el artículo 115 constitucional establece ciertos renglones sobre los cuales se pueden imponer contribuciones a favor de los municipios. Esto significa, en nuestra opinión, que tanto la Federación como los estados no pueden establecer para su provecho un gravamen que incida en alguna de estas materias. La mayoría de la doctrina nacional es unánime en estimar que la Federación tiene un poder tributario ilimitado, incluso en estas materias.

Los rubros a los que se refiere el artículo 115 encierran en gran medida la materia inmobiliaria:

1. La propiedad inmobiliaria (o sus desmembramientos: nuda propiedad y usufructo).
2. La posesión de los bienes inmuebles.
3. El fraccionamiento de los inmuebles.
4. La división de los inmuebles.
5. La consolidación o fusión de inmuebles.
6. La traslación de inmuebles.
7. La mejora de inmuebles.
8. El cambio de valor de bienes inmuebles.
9. Los ingresos derivados de los servicios públicos que presta.

La SCJN ha defendido el derecho de los municipios a percibir las contribuciones derivadas de estos rubros, incluso en aquellos casos en que las Constituciones locales establecen exenciones a favor de entidades públicas, pues sólo estarán exentos del pago de dichas contribuciones los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios, siempre que no sean utilizados por entidades paraestatales o particulares para fi-

<sup>27</sup> Jurisprudencia 963, foja 1564, vol. II, *Apéndice 1917-1988*.

nes administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.<sup>28</sup> A pesar de esta reserva exclusiva a favor de los municipios, los convenios de coordinación fiscal limitan estas percepciones.

### III. LA COORDINACIÓN FISCAL

La indeterminación en los límites para el ejercicio del poder tributario entre la Federación y las entidades federativas trae como consecuencia que: A. Una entidad establezca más de un gravamen sobre la misma fuente impositiva; B. Que dos o más estados establezcan, cada uno de ellos, un gravamen sobre la misma fuente, y C. Se acumule impuesto sobre impuesto en un mismo estado.

En cualquier caso, los contribuyentes resienten en sus bolsillos este añejo problema, por más que se afirme lo contrario.<sup>29</sup> Esto es lo que se denomina “doble imposición tributaria”.

Por su parte, la SCJN ha señalado que la doble o múltiple imposición sí es inconstitucional cuando se constituye en una tributación desproporcionada; es decir, cuando varias contribuciones sobre un mismo objeto destruyen la fuente impositiva;<sup>30</sup> pero también ha dicho que la doble imposición, en sí misma, no es contraria al texto constitucional, porque no hay precepto que la prohíba,<sup>31</sup> aunque en respuesta a este argumento resulta de suma valía lo que Salvador Castillo Carrasco opina: que la doble imposición contraviene el sistema que impone el artículo 124 de la propia carta magna, el que establece:

o las facultades se otorgan por la propia Constitución a la Federación; o deberán tenerse por reservadas a los estados, es decir que, en lógica por el método de exclusión, no cabe la posibilidad que intenta sostenerse, afir-

<sup>28</sup> Novena Época, Pleno, t. XVI, agosto de 2002, tesis: P. /J. 34/2002, p. 900.

<sup>29</sup> Al respecto, Einaudi se pregunta: “¿Acaso existe doble imposición por el hecho de ser llamado a pagar al erario, primero el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria y luego el complementario sobre la renta, y además los impuestos sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta? No, en ningún caso, porque el legislador tiene pleno derecho a recaudar 100 liras de una sola vez, o bien, a fragmentar su pago en 3 o en «n» cuotas...”.

<sup>30</sup> Jurisprudencia No. 8, Informe 1988, primera parte, p. 802, octava época.

<sup>31</sup> Jurisprudencia No. 7, Informe 1988, primera parte, Pleno, pp. 802-807, octava época.

mando que, por un lado, se otorgan facultades expresas a la Federación, para establecer contribuciones sobre determinadas fuentes...<sup>32</sup>

### 1. *El sistema de coordinación fiscal*

Ante este problema, en México se pensó que era necesario coordinar tales poderes tributarios, de manera que los habitantes del país no siguiéramos sufriendo una fuerte carga impositiva desde los tres ángulos (Federación, estados y municipios); surgiendo así el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), al que podemos definir 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 SHCP”.<sup>33</sup>

Los propósitos fundamentales del SNCF son “dar congruencia a los ordenamientos tributarios de todos los niveles, establecer y distribuir la participación que corresponda a sus haciendas en sus ingresos federales, y finalmente, fijar las reglas de colaboración administrativa entre diversas autoridades fiscales”.<sup>34</sup>

Los convenios que pueden celebrar las entidades federativas con la Federación en materia tributaria son de tres tipos:

1. Convenios de adhesión al sistema.
2. Convenios de colaboración administrativa.
3. Convenios de coordinación en derechos.

A los convenios de adhesión al SNCF entre la Federación y los estados se les pretendió basar en los artículos 73, fracción XXIX, 40 y 124 de la Constitución federal; pero coincidimos con Treviño Martínez en que “sólo forzando los conceptos podemos admitir que las facultades implícitas constituyen el fundamento constitucional de los convenios de coordinación”, y con

<sup>32</sup> Castillo Carrasco, Salvador, “Distribución de la soberanía tributaria entre la Federación, estados y municipios mexicanos (propuestas)”, *Revista PAF*, México, núm. 143, segunda quincena de septiembre, 1995, pp. 55 y 56.

<sup>33</sup> Arriola Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, nota 2, p. 150.

<sup>34</sup> Miguel Calzado, María de Jesús, *Derecho fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1992, p. 121.

Gonzalo Armienta Hernández<sup>35</sup> en negar fundamento constitucional a estos convenios, es decir, que “están huérfanos de fundamento constitucional”. Pero esto no significa, a nuestro juicio, que tales convenios sean inconstitucionales, porque la Constitución federal no prohíbe la celebración de los mismos.

Por otro lado, es importante anotar que estos convenios no pueden considerarse como contratos civiles, administrativos o contratos-ley, como alguna vez lo estableció una tesis de la SCJN.<sup>36</sup> En realidad, se trata de actos mixtos o complejos, pues tienen elementos contractuales y reglamentarios que les dan esta calidad, como lo dice Treviño Martínez.

Si bien, estos convenios han servido para armonizar los sistemas tributarios entre la Federación y los estados reforzando las haciendas públicas de estos últimos, disminuyendo la carga fiscal sobre los contribuyentes y preparando a los estados para una mejor administración tributaria, también han sido en detrimento de su soberanía, por lo cual en estos momentos de reclamo de autonomía por parte de los estados (especialmente de aquellos cuyos gobiernos preside la oposición política nacional), se ve la imperiosa necesidad de delimitar los campos tributarios entre ambos entes soberanos. Premisa que ha sostenido desde antaño la doctrina nacional.

#### IV. LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS FUNDAMENTALES EN MATERIA FISCAL QUE CONTIENE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL

El profesor González García nos advierte:

La misión fundamental del derecho constitucional es encauzar el ejercicio del poder por el derecho y asegurar las libertades públicas. Ambas misiones adquieren su máxima relevancia en el caso de la ordenación constitucional del tributo, y por ello han definido desde antiguo las relaciones entre el tributo y Constitución, (*cf.* Artículo 16 de la Declaración de Derechos del Hombre) contribuyendo todavía hoy a caracterizar el orden constitucional tributario.<sup>37</sup>

<sup>35</sup> Armienta Hernández, Gonzalo, “Necesidad de un nuevo marco constitucional en la coordinación fiscal”, *Rev. PAF*, México, núm. 142, ECASA, 1995, p. 64.

<sup>36</sup> A. R. 4471/55 Cía. Comercial Vacum S. A., *Boletín 1957*, Segunda Sala, Unanimidad 5 votos.

<sup>37</sup> González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 5, p. 5.

Asimismo, esta importancia del impuesto exige lo que se ha calificado como “exigencia de su masificación”, esto es,

la necesidad ineludible de que adopte formas de aplicación lo más generalizadas posibles y de rendimiento máximo, obligando a un perfilamiento preciso en los órganos que intervienen en la determinación, en la exigencia y en el control de los impuestos; ellos constituyen un tema de rango constitucional.<sup>38</sup>

Ha sido la doctrina alemana, española y muy especialmente la mexicana, las que han trasladado al primer plano del derecho constitucional tributario el tema de las garantías de los derechos individuales y sociales.

La aportación de la doctrina alemana en este punto, —nos dice Eusebio González—, ha sido decisiva, al considerar que las Constituciones modernas no se limitan a asegurar una posición defensiva frente al Estado, sino a facilitar protección y favorecer las reivindicaciones surgidas dentro del clima del moderno Estado social de derecho, que ya no puede reducirse a garantizar libertades y evitar abusos, sino que a partir de una concepción positiva de la acción del Estado desde el principio de igualdad y tomando como punto de referencia el desarrollo alcanzado por algunos derechos constitucionales (por ejemplo, el de participación), ha cargado sobre sí la responsabilidad de allanar obstáculos y dispensar protección (por ejemplo, en temas familiares, relacionados con la tercera edad y el desempleo). De este modo, la Constitución viene a situarse no sólo en el ápice de la jerarquía normativa, sino también como marco, directamente aplicable unas veces e inspirador otras, de los criterios que han de presidir el reparto de la carga tributaria.<sup>39</sup>

Desde esta función positiva de la Constitución, que la doctrina nacional también ha destacado,<sup>40</sup> puede verse con agrado el que la Cámara de Dipu-

<sup>38</sup> Acosta España, Rafael, “Los principios constitucionales del derecho tributario español”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XVI, núm. 65 y 66, septiembre-diciembre de 1966, p. 1261.

<sup>39</sup> González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 5, p. 6.

<sup>40</sup> Noriega Cantú, Alfonso, *op. cit.*, nota 19, p. 38. Nos dice el maestro Noriega Cantú: “...desde el último tercio del siglo XIX debió realizarse en los países más adelantados una especial política social cuya finalidad inmediata era remediar las pésimas condiciones de vida de los estratos más menesterosos y desamparados de la población. Se trataba por tanto, de una política sectorial... Al correr del tiempo una dinámica favorable hizo

tados haya aprobado recientemente la Ley de Derechos de los Contribuyentes.<sup>41</sup> Es decir, con esta reforma se pretende no sólo resguardar con mayor celo los derechos de los contribuyentes, sino facilitar el ejercicio efectivo de los mismos. En suma, no se trata de que la Constitución sea un mero instrumento de salvaguarda para los particulares, sino también una palanca necesaria para hacer efectivos derechos que hasta hoy han estado como adornos políticos.

La aportación que la Constitución mexicana dispensó hacia otras latitudes es sin duda el reconocimiento expreso de los llamados *derechos sociales* (derechos laborales y agrarios), distintos a los individuales, que todas las Constituciones modernas hoy postulan. Por supuesto que esta aportación tiene una decisiva influencia en la trama fiscal, pues también constituyen obstáculos al poder tributario, al crear derechos a favor de determinados grupos sociales; por ejemplo, el derecho de los trabajadores a un salario mínimo, que no puede ser reducido en razón a las contribuciones, etcétera.

De esta manera, ha surgido todo un espectro de principios comunes de derecho constitucional tributario. En ese sentido, junto a los principios específicamente tributarios (capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad), existen también en las Constituciones determinados principios generales del derecho público (igualdad, legalidad, seguridad jurídica, tutela judicial efectiva, etcétera), que por ser tales son también aplicables al derecho tributario.<sup>42</sup>

Esos principios suelen girar en torno a la atribución de competencias tributarias a los entes dotados de soberanía o supremacía financiera; o, lo que suscita mayor interés en nuestros días, pretenden garantizar los derechos y deberes fundamentales de los ciudadanos, no tanto limitando poderes, como de fomentar un ejercicio de los mismos dirigido a favorecer el desarrollo de aquellos derechos y deberes. Y aunque la Constitución no es tan

que la actual política social... ampliara sus finalidades y tendencias: superando los aspectos sectoriales de las condiciones de vida de las clases marginadas... para tener en cuenta a las clases medias... extendiendo, al mismo tiempo, su acción a otros aspectos, como la promoción del bienestar general, cultural, educación, esparcimiento, defensa del ambiente, promoción de regiones atrasadas, etcétera. . . En resumen: la primitiva política sectorial se ha transformado en una política generalizada que constituye tanto una reacción respecto de acontecimientos pasados, como una acción positiva que pretende controlarlos, mediante una planeación y una programación integradas y sistemáticas”.

<sup>41</sup> Que entró en vigor hace apenas tres meses.

<sup>42</sup> González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 5, pp. 6 y 7.

prolija en cobijar todas las garantías que pudieran dispensarse en materia tributaria, como cierta parte de la doctrina demande, “en realidad no hace falta una extensa Constitución para resguardar todo un orden jurídico, sino una pequeña que ha previsto los derechos básicos de los individuos en la sociedad compleja de hoy día, se basta para dar seguridad jurídica en el campo de la imposición”.<sup>43</sup>

Acosta Peña nos dice que dentro del ordenamiento constitucional encontramos tres clases de principios: los tradicionales, formulados normalmente como derechos del ciudadano; los que resultan del esquema de ordenación entre poderes que la Constitución establece, y aquellos que se derivan de la finalidad que la comunidad política asume como misión.<sup>44</sup>

No hay duda de que los principios jurídicos, particularmente cuando son consagrados por un texto constitucional dado, no son

...compartimientos estancos, sino que más bien integran, confundiéndose o fundiéndose a veces en sus delimitaciones, un arsenal conceptual al que debe ajustar sus actos el Estado de derecho en cualquiera de sus manifestaciones, en especial, lo que atañe a la materia impositiva, cuando actúa respecto de los particulares. Cada uno de esos principios se ensambla en relaciones de implicancia con los demás, y todos juntos se armonizan, entre sí y con otros principios, en lo que bien ha sido llamado el programa de la Constitución.<sup>45</sup>

Sáinz de Bujanda señala que la constitucionalidad de una materia, y por tanto, de la tributaria, se traduce técnicamente en el establecimiento de límites materiales al resto de la normativa jurídica y, por consiguiente, al ejercicio del poder que la elabora y dice:

Cuando se habla de límites materiales del poder tributario ordinario no quiere, por tanto, aludirse sino a los criterios impuestos por la Constitución a los que ha de amoldarse la legislación ordinaria. La mayoría de ellos son principios de justicia, en cuanto que con los mismos trata de asegurarse un justo reparto de la carga tributaria.<sup>46</sup>

<sup>43</sup> Wellington, Harry H., citado por Díaz, Vicente Óscar, *op. cit.*, nota 1, p. 35.

<sup>44</sup> Acosta España, *op. cit.*, nota 41, p. 1257.

<sup>45</sup> Bulit Goñi, Enrique, citado por Asorey, Rubén, “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios tributarios constitucionales*, p. 330.

<sup>46</sup> Citado por Yebra Martul-Ortega, Perfecto, *La justicia fiscal y el impuesto sobre la renta*, España, Universidad de Santiago de Compostela, 1973, p. 59.

En otra parte el profesor español nos refiere, con relación al principio de seguridad jurídica, que

...cuando el valor de la seguridad se convierte en un contenido de una norma constitucional, que reconoce y ampara el derecho a la seguridad, es claro que ese enjuiciamiento será ineludible para decidir si las normas situadas en un plano subordinado se acomodan o no al expresado postulado, y si deben, en consecuencia, reputarse constitucionalmente legítimas.<sup>47</sup>

## V. LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS EN LAS CONSTITUCIONES LOCALES

Teniendo como marco de referencia del derecho constitucional tributario mexicano a la carta magna, podemos afirmar que también existe y cobra plena vigencia un conjunto de normas y principios jurídicos que se desprenden de las Constituciones políticas de las entidades federativas, normas y principios que informan todo el andamiaje tributario de estos estados autónomos.

Muchos de estos principios no son sino la traducción de los principios generales que la Constitución federal contempla, como el de legalidad, seguridad jurídica, e igualdad, y los específicos, como el de capacidad contributiva; pero existen otros distintos que sin duda aumentan el cúmulo de derechos fundamentales de los ciudadanos de esos territorios en el ámbito tributario.

Tomaremos como ejemplos las Constituciones políticas de los estados de México, Querétaro, Jalisco, Veracruz, Baja California Sur, Zacatecas, Coahuila, Puebla y Colima.

### 1. *Principio de legalidad*

En cuanto al principio de legalidad administrativa, gran parte de estas Constituciones establecen, palabras más, palabras menos, que

...la libertad no tiene más límites que las disposiciones prohibitivas de la ley. De ésta emanan la autoridad de los que gobiernen y las obligaciones de los gobernados. En consecuencia, el ejercicio de la autoridad debe con-

<sup>47</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, t. III, p. 292.

cretarse a las atribuciones determinadas en las leyes (artículo 8o., Constitución Política del Estado de Coahuila).

Respecto al principio de legalidad tributaria, en prácticamente todas las Constituciones citadas se establece como obligación de los ciudadanos y transeúntes de ese estado el contribuir a los gastos públicos estatales y municipales de manera proporcional y equitativa que “dispongan las leyes”, reiterando de esta forma el postulado contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución federal.

Un dato interesante lo muestra precisamente la Constitución de Coahuila, al establecer:

Corresponde a los Poderes Públicos del Estado y de los municipios promover e instrumentar las garantías necesarias para que la libertad, la igualdad, la seguridad jurídica y la justicia social de todas las personas y de los grupos en que se integran, sean reales, efectivas y democráticas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todas las personas y de los grupos en la vida política, económica, cultural y social del Estado.

La dignidad de la persona, los derechos fundamentales que les son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad y el respeto a la ley, son fundamento de la legitimidad del ejercicio del poder público, del orden político y de la paz social.

## *2. Principio de capacidad contributiva*

Baja California Sur (artículo 22); Coahuila (artículo 16), Puebla (artículo 19), son ejemplo de que el pago de las contribuciones de los habitantes de esos estados debe realizarse conforme a los criterios de proporcionalidad y equidad que establezcan las leyes.

## *3. Principio de igualdad*

Todas las Constituciones consultadas aluden al principio general de igualdad ante la ley, especialmente entre hombre y mujer, y a la prohibición de discriminación en razón de origen étnico o nacional, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión,

opiniones, preferencias, estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

La igualdad o equidad tributaria se encuentra siempre asociada al principio de proporcionalidad que se exige para el pago de las contribuciones.

#### *4. Principio de seguridad jurídica*

En el estado de Veracruz se anota en el artículo 4o., que las autoridades del estado, en su correspondiente esfera de atribuciones, tienen el deber de generar las condiciones necesarias para que las personas gocen de los derechos que establece esta Constitución, así como proteger los que se reserve el pueblo de Veracruz mediante el juicio de protección de derechos humanos; la violación de los mismos implicará la sanción correspondiente y, en su caso, la reparación del daño, en términos de ley.

#### *5. Derecho a la información*

Dentro de los derechos fundamentales que las Constituciones locales establecen, y que no se encuentran en la Constitución federal en forma expresa, encontramos el derecho a la información en su sentido de protección de los datos personales, situación que reconoce en forma clara el artículo 5o. de la Constitución del Estado de México.

#### *6. Derecho a la intimidad personal y familiar*

Desafortunadamente sólo en la Constitución del Estado de Veracruz se reconoce este derecho fundamental en el artículo 6o.

#### *7. Derecho al honor y a la personalidad*

Se trata también de un derecho no reconocido en la Constitución federal, pero sí en las Constituciones de: Veracruz (artículo 6o.), en el que se alude al “honor y al libre desarrollo de la personalidad”; Estado de México (artículo 6o.), en el que se cita el derecho al “honor, el crédito y el presti-

gio”; Puebla (artículo 14), que reconoce “los derechos de la personalidad, comprendiendo, dentro de éstos, los derechos de convivencia, protectores de las relaciones interpersonales en la comunidad”.

### 8. *Excluyentes de responsabilidad fiscal*

En la Constitución del Estado de México (artículo 8o.) se establece el reconocimiento expreso del principio general de derecho de que “nadie está obligado a lo imposible”, en el sentido de que ante un evento de caso fortuito o fuerza mayor “el gobernador del Estado de acuerdo con los titulares de las secretarías del Poder Ejecutivo y el procurador general de Justicia acordará la aplicación de las normas necesarias para hacerles frente, pero éstas deberán ser por un tiempo limitado y de carácter general y únicamente por lo que hace a las zonas afectadas”, y en el artículo 9o. se agrega que:

En los casos de riesgo, siniestro o desastre, el Ejecutivo del Estado acordará la ejecución de acciones y programas públicos en relación a las personas, de sus bienes o del hábitat para el restablecimiento de la normalidad; para ello podrá disponer de los recursos necesarios, sin autorización previa de la Legislatura. Asimismo podrá ordenar la ocupación o utilización temporal de bienes o la prestación de servicios. Una vez tomadas las primeras medidas para atender las causas mencionadas, el Ejecutivo del Estado, dará cuenta de inmediato a la Legislatura o a la Diputación Permanente de las acciones adoptadas para hacer frente a esos hechos.

### 9. *Derechos de los grupos indígenas*

Al igual que la Constitución federal en el artículo 2o., varias Constituciones locales regulan las bases de protección para grupos marginados, como los indígenas, para proteger y promover a través de la ley el desarrollo de sus culturas, lenguas, usos, costumbres, recursos y formas específicas de organización social, y garantizará a sus integrantes el efectivo acceso a la jurisdicción del estado, así como para promover el bienestar de estos grupos mediante las acciones necesarias, convocando incluso a la sociedad, en especial en las materias de salud, educación, vivienda y empleo, así como en todas aquellas que con respeto a las expresiones y manifestaciones de su

cultura, faciliten e impulsen la participación de quienes los integran en todos los ámbitos del desarrollo del estado y en igualdad de condiciones y oportunidades que los demás habitantes.

#### 10. *Medio ambiente*

Un dato interesante en todas las Constituciones locales es el reiterado propósito de protección al medio ambiente y al desarrollo sustentable que también la Constitución federal reconoce en los artículos 4o. y 27, entre otros. Concretamente, en el artículo 30 de la Constitución de Zacatecas se establece una razón fundamental para esta protección del ambiente y el aprovechamiento racional de los recursos naturales, consistente en que “no se comprometa la satisfacción de las necesidades de generaciones futuras”.

#### 11. *Proporcionalidad de ingresos y egresos*

En el artículo 19 de la Constitución del Estado de México se alude a lo que una prestigiosa doctrina siempre ha sostenido: el indisoluble binomio ingreso-egreso, al decir:

Los recursos cuya captación y administración corresponda a las autoridades, se aplicarán adecuadamente en la atención y solución de las necesidades de los habitantes, para lo cual las leyes de ingresos y los presupuestos de egresos del Estado y de los municipios, estarán orientados a la asignación prudente de tales recursos, considerando criterios de proporcionalidad y equidad en la distribución de cargas y de los beneficios respectivos entre los habitantes.

#### 12. *Derecho a casarse y fundar una familia*

Con estas expresiones arranca el artículo 10 de la Constitución de Baja California Sur. Repárese en que no sólo se alude a la familia, sino al matrimonio civil. Este postulado que se reitera en el artículo 11, en el que incluso se protege también al “hogar y la maternidad”. En el mismo sentido, el artículo 1o. de la Constitución del Estado de Colima; artículo 12, del Estado de Puebla; artículo 6o., del Estado de Querétaro, y artículo 25 del Estado de Veracruz.

### 13. *Derecho de los niños*

Todas las Constituciones se refieren a estos derechos, reiterando el carácter público de las regulaciones relativas al tema. En especial, el artículo 1o., fracción I, de la Constitución del Estado de Colima otorga una exención en el pago de servicios de salud que presten instituciones del estado a favor de los niños.

### 14. *El patrimonio de familia*

Es de particular regulación en la Constitución del Estado de Baja California Sur (artículo 15) y en la Constitución de Veracruz (artículo 25).

### 15. *Fomento económico*

Las Constituciones de Baja California Sur, Puebla y Veracruz reconocen a este apartado como un derecho fundamental, y no sólo como un programa de gobierno. El artículo 16 de la Constitución de Baja California resulta ejemplar en este sentido, al afirmar: “Las autoridades estatales organizarán, coordinarán y fomentarán la vida económica de la entidad, para asegurar a todos los habitantes una existencia digna, tomando en consideración que los factores de la producción garantizan la justicia social”, y más aún lo es el artículo 28 de la Constitución de Veracruz al otorgar prerrogativas (subsídios fiscales) a quienes “privilegien la creación de empleos, realicen acciones concretas para proteger el salario de los trabajadores y el ingreso de la población en general, y produzcan, distribuyan o comercialicen bienes y servicios socialmente necesarios, en condiciones de precio y calidad mejores que los prevalecientes en el mercado”.

### 16. *Derecho a la cultura, al deporte, al patrimonio artístico, conservación y difusión de la historia, etcétera*

Se reconoce con especial énfasis en las Constituciones de Baja California Sur (artículo 19), Querétaro (artículo 6o.) y Zacatecas (artículo 33).

### 17. *Derechos de los discapacitados*

Son también distintas las Constituciones locales que establecen y reconocen derechos básicos de los discapacitados; pero es la Constitución de Colima la que, en su artículo 1o., otorga a éstos el derecho a la gratuidad de los servicios médicos que presten instituciones públicas de salud, salvo que cuenten con recursos económicos suficientes, caso en el cual “solamente pagarán el nivel mínimo del tabulador vigente de cuotas de recuperación”.

### 18. *Senectud*

Son varias las Constituciones locales que regulan los derechos básicos de los miembros de la tercera edad. Pero las Constituciones de Colima (artículo 1o.) y Veracruz (artículo 25-II) van más allá, al grado de establecer que “los adultos mayores de 65 años, tendrán derecho a condiciones preferentes en el pago de los derechos estatales y municipales, en la forma y términos que determinen las leyes respectivas”.

### 19. *Procedimientos alternativos*

Una regulación única en este sentido es la de la Constitución del Estado de Colima (artículo 1o.), pues asegura que “Toda persona... tiene derecho, en la forma y términos que establezca la ley, a resolver sus controversias de carácter jurídico a través de la justicia alternativa, mediante procedimientos no jurisdiccionales”.

### 20. *Derecho de migrantes*

Una novedad y exclusividad en cuanto a este tema es el artículo 24 de la Constitución del Estado de Zacatecas, al establecer que “Los zacatecanos que residan en otra entidad federativa u otro país gozarán, en lo posible, de la protección del Estado para la defensa de sus derechos humanos. El Estado combatirá en sus causas la migración que lesiona la dignidad humana”.