

## EL DISEÑO CONSTITUCIONAL DEL REPARTO DEL PODER TRIBUTARIO EN MÉXICO

Armando Enrique CRUZ COVARRUBIAS\*

SUMARIO: I. *Planteamiento general.* II. *El poder tributario del Estado.* III. *Breves antecedentes constitucionales.* IV. *El reparto de las potestades tributarias en los tres niveles de gobierno.* V. *El poder tributario del Estado y sus efectos. A manera de reflexión.* VI. *Conclusiones.* VII. *Bibliografía.*

### I. PLANTEAMIENTO GENERAL

Desde la etapa histórica de la independencia de México hasta nuestros días el tema del reparto del poder tributario mexicano ha sido un asunto litigioso y discutido entre los tres niveles de gobierno, y por supuesto entre los distintos partidos políticos del país. Se podría decir que es natural el descontento, pues lo que se encuentra de por medio es el dinero.

La problemática que se suscita tiene que ver con la potestad tributaria que posee cada nivel de gobierno. El poder tributario del Estado representa una parte muy importante y muy significativa del amplio poder de soberanía de un Estado. El poder tributario se concibe teóricamente como la capacidad inherente de la nación, para autogobernarse y para manifestar su poder soberano a través de los órganos de gobierno y de las normas por medio de las cuales se manifiesta.

Desde la aparición del Estado mexicano, en su diseño constitucional se estableció una estructura rígida en la cual estaría sujeto el poder tributario, separando las funciones de cada poder, ello, para evitar el abuso en detrimento de los particulares.

\* Doctor en derecho por la UNAM; profesor-investigador de tiempo completo en la Universidad Panamericana, campus Guadalajara.

Los abusos de poder en regímenes antiguos, el cobro de excesivos impuestos y las violaciones a las libertades personales, fueron tal vez los factores que incentivaron la gestación de la Revolución francesa. En ese entonces, y se puede decir que igual al día de hoy, el interés principal de la población es poner candados para acotar y definir el alcance del poder del Estado al momento de imponer impuestos.

## II. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

El poder tributario del Estado es la potestad soberana que posee una nación para imponer contribuciones e impuestos a sus gobernados, con el propósito de obtener recursos y realizar sus funciones, tales como la prestación de servicios públicos.<sup>1</sup>

Resulta muy interesante analizar la afirmación que realizan Brennan y Buchanan, diciendo que “El Poder Tributario, *per se*, no lleva consigo mismo ninguna obligación de utilizar los impuestos sobre los ingresos recaudados en alguna forma particular”.<sup>2</sup> La facultad de impuestos no implica, lógicamente, la naturaleza del gasto, añaden.

En todo tipo de formas de Estado, desde tiempos inmemorables, para que éste pueda llevar a cabo sus funciones es necesario imponer ciertos tributos, impuestos o contribuciones a las personas que conforman dicho Estado, y así trasladar parte de su riqueza al Estado, para que éste pueda realizar sus funciones.<sup>3</sup>

El Estado ejerce su potestad tributaria y hace efectivos los tributos que se le deben pagar cuando soberanamente establece el hecho imponible; es decir, en disposiciones generales determina qué situaciones fácticas serán las que ocasionen que el gobernado se encuentre en la obligación de realizar el pago de las contribuciones.<sup>4</sup>

En los Estados, como México, donde prevalece el principio de división de poderes, el poder tributario se ejerce única y exclusivamente por el Poder Legislativo, mientras el Poder Ejecutivo, salvo ciertas excepciones, únicamente se encarga de la administración y la comprobación de los hechos generadores; el Legislativo hace uso de su potestad tributaria al expedir leyes

---

<sup>1</sup> Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 18a. ed., México, Porrúa, 1999, pp. 207 y 208.

<sup>2</sup> *Idem*.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 208.

<sup>4</sup> *Idem*.

reglamentarias, y también cuando, de manera anual, expide la Ley Federal de Ingresos.<sup>5</sup>

El maestro De la Garza establece que “el *poder tributario*, llamado también *poder fiscal*, o *potestad tributaria* (Beliri), o *poder de imposición* (Ingrosso y Blumenstein), es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones”.<sup>6</sup>

El poder tributario, cuando proviene directamente de disposiciones contenidas en la Constitución, será *originario*, mientras que cuando nazca de una delegación que realiza un órgano a favor de otro, el poder será *derivado*.<sup>7</sup> El maestro De la Garza señala que en nuestro país únicamente puede presentarse de manera excepcional una situación de un poder derivado, “donde la Federación, titular del poder tributario exclusivo, lo ha transmitido en parte de las entidades federativas, autorizándolas para establecer determinados tributos respecto a los cuales les otorga poder tributario originario, pues está reservado a la Federación”.<sup>8</sup>

La Potestad Tributaria *originaria* se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece la contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.<sup>9</sup>

El maestro Delgadillo enumera las características de la potestad tributaria:

- Es *inherente* o *connatural* al Estado.
- Emanada de la norma suprema.
- Es ejercida por el Poder Legislativo.
- Faculta para imponer contribuciones mediante ley.
- Fundamenta la actuación de las autoridades.<sup>10</sup>

La competencia tributaria consiste en la facultad que tiene un órgano para cobrar los impuestos, derechos y contribuciones especiales, una vez

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 209

<sup>6</sup> *Idem*.

<sup>7</sup> *Idem*.

<sup>8</sup> *Idem*.

<sup>9</sup> Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5a. ed., México, Limusa, 2006, p. 37.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 38.

que se haya actualizado el hecho generador. No necesariamente —aunque es posible— el órgano que es el titular del poder tributario goza de la competencia tributaria.<sup>11</sup>

En términos generales hemos visto el poder tributario del Estado. Entremos ahora a analizar los antecedentes constitucionales referentes al tema.

### III. BREVES ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES

Si iniciamos con la Constitución gaditana, podemos decir que el Proyecto de Constitución Política de la Monarquía Española fue presentado el 25 de agosto de 1811. En esta fecha empezaron los debates y las discusiones sobre dicho proyecto.

El presidente de la comisión dijo:

... ha llegado felizmente el deseado día en que vamos á ocuparnos en el más grande y principal objeto de nuestra mision. Hoy se empieza á discutir el proyecto formado para el arreglo y mejora de la Constitucion política de la Nacion española, y vamos á poner la primera piedra del magnífico edificio que ha de servir para salvar a nuestra afligida Patria, y hacer la felicidad de la Nación entera, abriéndonos un nuevo camino de gloria.<sup>12</sup>

Después de una serie de reclamos por el poco tiempo que se les había dado a los diputados para estudiar el proyecto, empezó la discusión y los acalorados debates.

El tema de las contribuciones, como todos los temas que afectan el patrimonio personal y familiar de las personas, no podía dejar de ser objeto de estudio y de debate de las Cortes de Cádiz.

Efectivamente, podemos empezar recordando que el tema de las contribuciones, hablando en términos generales, fue incorporado en los artículos 336 a 353;<sup>13</sup> es decir, en esta Constitución el tema de las contribuciones ocupó un lugar especial dentro del texto constitucional. Ello significa que las Cortes de Cádiz, al darle forma y articulación al texto constitucional, consideraron indispensable consagrar este capítulo especial al tema de los impuestos.

<sup>11</sup> Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 1, p. 210.

<sup>12</sup> Con el interés de respetar la fuente original y preservar el sentido de los debates de las Cortes de Cádiz, se ha creído necesario hacer la transcripción literal de los textos, respetando la escritura de aquella época, que en nuestra actualidad muchas palabras serían faltas ortográficas.

<sup>13</sup> *Diario de Sesiones de las Cortes Generales y Extraordinarias*, sesión del 15 de enero de 1812.

Sobra decir que el formato y la articulación que, de hecho, encontramos en las Constituciones de los estados miembros de la Federación mexicana, de esa primera etapa histórica (1821-1830), sigue fielmente al formato de la Constitución de Cádiz, de manera que en cada una de las primeras Constituciones locales mexicanas encontraremos un capítulo especial, o una sección especial, dedicada a la regulación de tan importante materia, lo que prueba que el diseño original se pensó en estados libres y soberanos y con suficiente capacidad contributiva para hacer frente a sus gastos.

Ahora bien, debido a la vinculación que algunos extremos de las contribuciones guardan con la personalidad humana, o con algunos de sus atributos, vemos que algunos principios reguladores de las contribuciones se debatieron y se consagraron en otros pasajes del propio texto de la Constitución; por ejemplo, cuando se habla de las garantías procesales en materia criminal, se prohíbe la confiscación de bienes, y se prohíbe también el encarcelamiento por deudas provenientes de las obligaciones fiscales o hacendarias.

Esto es, la regulación que se encuentra en el capítulo de las contribuciones, que hemos mencionado, debe ser complementada con el estudio de estos otros principios, que fueron tratados y debatidos de manera separada o con motivo de la aprobación de algunos de los derechos, o de las garantías individuales.

De hecho, después de ir haciendo una lectura detenida del *Diario Oficial* de aquellas Cortes, encontramos discusiones sobre materias contributivas; por ejemplo, al discutirse el tema de la soberanía, quedó comprendido todo el debate relativo al poder soberano del Estado en materia financiera y de contribuciones; precisándose, más adelante, al establecerse el principio de la reserva legal, que dicho poder soberano debía ejercerse a través de las Cortes precisamente o mediante leyes dictadas en Cortes.

De la misma manera, al discutirse pocos días después el tema de los deberes y las obligaciones de los españoles, se abrió el debate correspondiente a la obligación de contribuir que tenía todo español, “según sus haberes”, o como hoy diríamos: de acuerdo con su capacidad económica o contributiva. Estos y otros principios fueron discutidos y resueltos en aquella época. Veamos cada uno de ellos. Hasta aquí Cádiz, veamos ahora la primera Constitución del México independiente, la de 1824.

En la Constitución de 1824, en el artículo 13, se decía que era una atribución del Congreso general dictar leyes y decretos. La fracción IX señalaba:

“IX. Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos necesarios de la República, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella al poder ejecutivo”.

Igualmente, se decía que era facultad de las Cortes fijar cada año los gastos generales de la nación. Posteriormente, en el artículo 50, fracción VIII, se retoma dicha cuestión.

Uno de los desaciertos de la Constitución de 1824 es no haber mantenido vigente el principio que obligaba a la autoridad a fijar los impuestos “en proporción a sus haberes”, tal como venía en la Constitución gaditana. De hecho, tampoco lo mantienen las Constituciones de 1857 y la vigente de 1917.

Decíamos que se considera un desacierto, porque el principio de contribuir de manera proporcional y equitativa de acuerdo con el “haber del ciudadano” es totalmente distinto al de contribuir de manera proporcional y equitativa “de acuerdo a lo que disponga la ley”. En la Constitución gaditana se establecía la obligación de pagar impuestos de acuerdo al “haber”; es decir, de acuerdo con la “riqueza”; y en las siguientes Constituciones mexicanas, incluso en la vigente, se señala la obligación de contribuir de acuerdo con lo que se disponga en la ley, de tal forma que lo que se establezca en la ley siempre será proporcional y equitativo, porque así lo dice la propia ley, sin tomar en cuenta el aumento o en su caso la disminución de riqueza del ciudadano para poder cobrarle más impuestos, o menos impuestos, según sea el caso.

Como todos recordamos, hace unos cuantos años, en plena crisis económica en nuestro país, e incluso estando en crisis mundial, se aumentaron el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, y el aumento en el cobro de impuestos fue proporcional y equitativo porque así lo dispusieron las respectivas leyes que contemplan esos impuestos; en cambio, si se hubiera tomado el criterio de la Constitución de Cádiz, los impuestos se hubieran disminuido a todas las personas que su riqueza o haber se vieron disminuidos. Como se podrá observar, la diferencia resulta abismal.

#### IV. EL REPARTO DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS EN LOS TRES NIVELES DE GOBIERNO

En un Estado federal coexisten dos órdenes de gobierno: el central y los estatales, ya sea que éstos actúen de manera independiente y soberana, o que cedan facultades, tal como ha sucedido en los últimos años en nuestro país. Lo anterior, es lo que han dado en llamar algunos tratadistas como “federalismo cooperativo”.<sup>14</sup> En este sentido, de igual manera, presenta la coexistencia

<sup>14</sup> Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 1, p. 210.

de dos poderes tributarios, que según cada estado, dichos poderes pueden ser supremos y sin limitantes, o como sucede en México, los poderes estatales pueden estar subordinados al poder central.<sup>15</sup>

En México contamos con un tercer nivel de gobierno: el municipal, que poco a poco ha ido ganado terreno en el campo tributario, y la tendencia es otorgarle mayores facultades impositivas, tal y como se ha anunciado recientemente en el Plan Nacional de Desarrollo. Veamos el poder tributario de cada nivel de gobierno.

### 1. *Los rubros tributarios de la Federación*

El fundamento constitucional de la Federación para establecer impuestos lo tenemos en el artículo 73 de nuestra Constitución en su fracción VII, que dice que el Congreso de la Unión tiene facultades para “imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto”.

El artículo 124 constitucional dice: “Las facultades que no están expresamente atribuidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”.

Con base en lo anterior podemos ver claramente, en la redacción de dicho artículo, que nuestra Constitución reservó ciertas materias a favor de la Federación, y señaló que las facultades que no estuvieran expresamente concedidas a la Federación se reservarían a los estados. Cabe señalar que no se prohíbe en ninguna parte a los estados establecer impuestos, a pesar de los criterios distintos que sostienen tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como parte de la doctrina mexicana.

Respecto de las facultades exclusivas del Congreso de la Unión, ha surgido la polémica con relación a si estas atribuciones abarcan el aspecto tributario o no.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé como potestad fiscal de la Federación, con las características de la facultad legislativa expresamente concedida en forma general, lo siguiente:

a) todas las posibilidades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, sin limitación material, de objeto tributario, etcétera.

b) en forma general, sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, servicio de banca y crédito, energía eléctrica y nuclear, para establecer el banco de emisión único en los términos del artículo 28, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 211.

del artículo 123, el comercio exterior, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, producción y consumo de cerveza.<sup>16</sup>

Flores Zavala dice que la fracción X del artículo 73 establece poderes tributarios a la Federación, ya que los impuestos solamente se pueden establecer por medio de leyes y “si solo la federación puede legislar sobre estas materias, sólo la federación puede expedir leyes de impuestos que a ellas se refieran; si los Estados pretendieran gravar esas fuentes tendrían que legislar sobre esas materias y violarían el precepto constitucional”.<sup>17</sup>

En México, el artículo 73, fracción VII, de la Constitución federal, que faculta al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, ha sido interpretado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que la Constitución atribuye a la Federación un poder tributario ilimitado.<sup>18</sup>

La Constitución general no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: *a*) concurrencia contributiva de la Federación y los estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII, y 124); *b*) limitaciones a la facultad impositiva de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX), y *c*) restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).<sup>19</sup>

En este sentido, a la conclusión que se puede llegar sobre el criterio de la Corte es que el poder tributario federal es ilimitado, y es únicamente el poder tributario de los estados el que tiene diversas limitaciones y restricciones constitucionales.<sup>20</sup> Sin embargo, creemos que lo anterior deja a los estados mermados en su capacidad o potestad fiscal y trastoca el espíritu federalista compuesto de estados libres y soberanos establecido por el Constituyente mexicano tanto en las Constituciones de 1824, 1857 y 1917, inclusive.

<sup>16</sup> Artículo 73, fracciones VII, X y XXIX, *op. cit.*, nota 1.

<sup>17</sup> Flores Zavala, *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, México, Porrúa, 1959, vol. I, p. 305.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 221.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 222.

<sup>20</sup> *Idem*.



El artículo 73, fracción XXIX, otorga facultad tributaria exclusiva en las siguientes materias:

- 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; y (*sic*)
  - f) Explotación forestal;
  - g) Producción y consumo de cerveza.

El artículo 27, fracción XI, en relación con el artículo 73, fracción XXX, establece la facultad exclusiva a la Federación para legislar sobre el régimen fiscal a que estarán sujetos los núcleos de población ejidal o comunal.<sup>21</sup>

El gobierno federal tiene el poder tributario también sobre diversas materias que la Constitución federal en su artículo 117 prohíbe expresamente a los estados.<sup>22</sup>

Existen distintas posturas de los estudiosos del derecho financiero sobre si la interpretación que se le debe dar a la fracción X del artículo 73 es que concede facultades tributarias al Congreso de la Unión o que únicamente concede facultades reglamentarias sobre las materia en su aspecto sustantivo, mas no impositivo.

El maestro De la Garza señala enfáticamente que dicha fracción de ninguna manera otorga facultades tributarias a favor de la Federación,<sup>23</sup> mientras que Ernesto Flores Zavala afirma que sí existe la potestad tributaria en la fracción, puesto que sólo la Federación puede legislar en dichas materias, y en consecuencia, si los impuestos deben ser establecidos en ley quiere decir que únicamente la Federación puede imponer contribuciones en las materias que establece la fracción X del artículo 73 constitucional.<sup>24</sup>

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 228.

<sup>22</sup> *Idem*.

<sup>23</sup> *Idem*.

<sup>24</sup> Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, nota 1, p. 305.

Como podemos observar, existe una polémica en el sentido de que si la Federación posee un poder tributario ilimitado. Pasemos ahora al tema de la potestad tributaria de las entidades federativas.

## 2. *Los rubros tributarios de los estados*

Existe una opinión muy extendida en el sentido de que el fundamento constitucional del poder tributario de las entidades federativas es el artículo 124 constitucional, el cual establece que “las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”.<sup>25</sup> Sin embargo, el maestro De la Garza adopta una postura contraria a dicha opinión, considerando que el artículo 124 no es el fundamento, sino que lo es el artículo 40 constitucional; es decir, en la soberanía de las entidades. En su postura señala:

Me parece que el poder tributario de los Estados está fundado en otros preceptos de la Constitución, particularmente en el artículo 40, que dispone que “es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental”. Es en la autonomía o soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de los Estados, pues es reconocido universalmente que la soberanía implica el poder de tributación y que la falta de dicho poder significa la ausencia de soberanía. Además, el artículo 117, fracciones III y VIII, significa que los Estados tienen un poder inherente y original de Tributación, el cual ha tenido la Constitución que restringir en algunas materias.<sup>26</sup> ... Otro fundamento constitucional para el poder tributario de los Estados se encuentra en el Art. 31-IV, que obliga a contribuir a los gastos públicos, no sólo de la Federación, sino de los Estados y Municipios *en que residan* los contribuyentes.<sup>27</sup>

Existe también discrepancia doctrinal en cuanto a la posibilidad de la Federación para delegar sus facultades exclusivas a los estados. Mientras que el maestro De la Garza considera que por razones históricas y jurídicas son absolutamente delegables dichas facultades, Flores Zavala, e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han determinado que no son dele-

<sup>25</sup> Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 1, p. 230.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 231.

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 233.

gables las facultades exclusivas de la Federación, puesto que para que fuera posible se necesitaría autorización expresa en la misma Constitución.<sup>28</sup>

Las limitaciones tributarias impuestas a los estados federados por el legislador federal ordinario son inconstitucionales, puesto que atentan contra la soberanía de los estados; esto debido a que no se pueden establecer prohibiciones o limitaciones al poder tributario estatal más allá de las establecidas en la Constitución federal. Además, los estados pueden legislar en todas aquellas materias no reservadas a la Federación.<sup>29</sup>

Nosotros creemos que la potestad fiscal de las entidades federativas comprende la competencia que a sí mismas se otorguen por conducto de su Congreso local, siempre que esta competencia se encuentre establecida en la carta magna. Que no por usar el término “residual” quiere decir que sean pocas; al contrario, la Federación sólo puede gravar en materias que le son expresas; en cambio, los estados pueden hacerlo en las que no sean expresas a la Federación que, por cierto, son bastantes.

La potestad fiscal de las entidades federativas comprende la competencia necesaria para legislar para sí y para los municipios, con las limitaciones ya anunciadas en el texto constitucional. No tienen expresamente atribuidas materias u objetos tributarios, como ocurre con la Federación; más bien su facultad tributaria es residual.

Los estados en ningún caso podrán gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; prohibir y gravar, directa o indirectamente, la entrada a su territorio y salida de mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación y 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; expedir y 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 entre producciones semejantes de distinta procedencia; 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.<sup>30</sup>

Por ser materias de reserva expresa y concreta de atribuciones a la Federación, los estados tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la

<sup>28</sup> *Ibidem*, pp. 233-235.

<sup>29</sup> *Idem*.

<sup>30</sup> Artículos 117 y 118, *op. cit.*, nota 1.

Unión: establecer derechos de tonelaje u otro alguno de puertos e imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el capítulo denominado “De las participaciones a las entidades federativas”, señala una serie de restricciones en materia de impuestos a los estados. Asimismo, la Ley de Coordinación Fiscal limita una serie de derechos que podrían corresponder a los estados. La aparente simplicidad, por su expresión, del sistema adoptado para distribuir los ingresos por contribuciones, permite asegurar también la aparente invasión de la libertad y la soberanía de los estados, debido a que restringen la distribución de las facultades. Esta conclusión es inferida mediante la interpretación sistemática de la misma Constitución federal y de las leyes que de ella emanan a nivel federal. La certeza de estas predicciones depende de un análisis metódico tanto del orden jurídico nacional, respecto de los sistemas que lo integran, como de las especies de contribuciones: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Muchos autores coinciden en señalar que la Federación ha acaparado todo el poder financiero, dejando a los estados en una absoluta dependencia respecto de ésta.<sup>31</sup>

Un ejemplo lo vemos con los maestros Fix-Zamudio y Salvador Valencia, quienes dicen que uno de los problemas más graves que ha padecido nuestro federalismo es sin duda el hacendario, y ha afectado el equilibrio que debe haber entre la Federación, los estados y los municipios.

Por los criterios jurisprudenciales de la Corte sobre la materia hacendaria, la Federación ha adquirido una gran fortaleza fiscal. En el más reciente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de manera confusa dice que los estados son soberanos, pero que se deben entender como autónomos dejando más confusión en el tema. Veamos.

Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXXIII,

Enero de 2011, Página: 1471, Tesis: 2a. CXXXVII/2010, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional

CONSTITUCIONES DE LOS ESTADOS. EN LO QUE TOCA A SUS REGÍMENES INTERNOS SON NORMAS AUTÓNOMAS RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Si se toma en cuenta que las constituciones locales constituyen cuerpos normativos dictados por los estados de la Federación en ejercicio de su auto-

<sup>31</sup> Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 1, pp. 230 y 231.

nomía y soberanía interior, es dable considerar sus preceptos como normas autónomas respecto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en términos materiales y formales, por lo que ve al régimen interior de los estados, por ser parte de un ordenamiento fundamental dentro de la entidad federativa donde fue emitido. Lo anterior es así, porque la Constitución Federal, al consignar en su artículo 40 la forma de gobierno del pueblo mexicano, señala que es la de una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de la propia Constitución y que, al regular el ejercicio del poder soberano, en términos de su artículo 41, establece que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la propia Ley Suprema y por las Constituciones particulares de los Estados; postulados éstos que indudablemente consagran la autonomía de las entidades federativas en cuanto a su régimen interno, así como el ejercicio soberano del poder local.

Amparo en revisión 633/2010. Brenda Karina Palacios Reyes. 22 de septiembre de 2010. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Sergio A. Valls Hernández, en cuanto a diversas consideraciones del proyecto, aun cuando comparten el criterio de esta tesis. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Delgado Durán.

De la simple lectura podemos apreciar que la Suprema Corte le reconoce soberanía a los estados, pero se debe entender como autonomía. La tesis no es clara.

Por último, podemos decir que los estados cuentan con una potestad tributaria residual y se les ha limitado dicho poder en la doctrina, en las leyes secundarias y también en criterios jurisprudenciales que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pasemos ahora al tema del poder tributario municipal.

### 3. *Los rubros tributarios de los municipios*

El municipio en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos carece de potestad fiscal; tiene derecho de recibir los ingresos<sup>32</sup> sobre la propiedad inmobiliaria y los servicios públicos que por ley se le atribuyan, pero no puede establecer dichos impuestos por sí solo. Deben establecerse por la legislatura del estado donde se encuentre.

<sup>32</sup> Artículo 115, *op. cit.*, nota 1.

El análisis inicial a la norma constitucional indica que la obligación de contribuir del gobernado es respecto a la Federación, los estados y municipios. Así se lee en el artículo 31, fracción IV.

El municipio únicamente tiene facultades para administrar su hacienda pública, y, por tanto, de ser sujeto activo del objeto de la obligación tributaria. Un tributo establecido mediante la facultad reglamentaria municipal estaría afectado de la condición de validez, que se hace vigente mediante el procedimiento establecido por la Constitución para ello.

Las entidades federativas tienen cierta *potestad fiscal residual*, y el municipio, si bien no tiene potestad legislativa, sí tiene objetos tributarios, reservados.

En nuestra Constitución, la facultad impositiva sólo se reconoce a la Federación y a los estados; en principio, tanto la Federación como los estados pueden establecer impuestos con las limitantes y características ya señaladas en los puntos anteriores.

La Federación y las entidades federativas tienen la facultad constitucional de cobrar impuestos para hacerse llegar sus recursos necesarios para cubrir sus presupuestos. En esencia, se trata de una sola facultad, atribuida y ejercida por dos ámbitos de competencia: el federal y el local, otorgada por el pueblo, según el artículo 39 constitucional.

Los municipios no poseen facultad potestativa para cubrir sus presupuestos. Elisur Arteaga dice:

...el derecho constitucional moderno considera que decretar impuestos es una función legislativa; una contribución solo puede determinarla una ley; ésta únicamente puede ser obra del Congreso de la Unión o de las Legislaturas de los Estados. Los ayuntamientos carecen de facultades para hacerlo. Frecuentemente, en forma expresa, se les prohíbe decretar impuestos (art. 29, fracc. II de la Ley Orgánica Municipal de Morelos; art. 43, fracc. II, de la Ley Orgánica Municipal del Estado de México; art. 51, fracc. IV, del Código Municipal de Tamaulipas). Con la Ley se busca certeza y seguridad; se prescindió del sistema de gabelas arbitrarias; se optó por un sistema científico, sistemático y definido en la obtención de fondos y en su manejo, a esto se le llama actividad financiera.<sup>33</sup>

En el artículo 115 constitucional se encuentran regulados los campos tributarios en los cuales los municipios pueden establecer impuestos, pero éstos deben ser establecidos por sus respectivas legislaturas.

---

<sup>33</sup> Arteaga Nava, Elisur, *Tratado de derecho constitucional*, México, Oxford University Press, 2000, vol. 2, pp. 810 y 811.

La facultad tributaria, entendida como la posibilidad de imponer una contribución y la obligación de cubrirla, sólo puede hacerse mediante ley, “desde el derecho Inglés se ha considerado que únicamente el parlamento, compuesto por representantes de la población, es el autorizado para extraer de los particulares su riqueza y destinarla a ciertos objetivos fijados también por otra ley que se denomina presupuesto de gasto o egreso”.<sup>34</sup>

En las entidades federativas, la facultad de establecer impuestos se deposita en la legislatura local; el gobernador de cada estado tiene la facultad de presentar las iniciativas del llamado paquete hacendario, que se forma con el presupuesto, con la ley de ingresos, con la cuenta anual y con los empréstitos. Los ayuntamientos no tienen ninguna intervención en esta materia; lo más que pueden hacer es formular su proyecto de ingresos y egresos y rendir un informe anual sobre su manejo.

En esta materia —la hacienda municipal—, lo que se acostumbra es que los ayuntamientos ejerzan su función iniciadora ante la legislatura en forma indirecta o a través de los gobernadores. Esto se observa sobre todo en las entidades en que los integrantes de los ayuntamientos, por falta de instrucción y recursos, carecen de la preparación adecuada para hacer sus planteamientos financieros. En teoría, se trata de una intervención transitoria, que debe desaparecer con el tiempo y con la superación de los atrasos culturales y económicos. No deja de ser contraria al principio de autonomía financiera.<sup>35</sup>

Actualmente los artículos de nuestra Constitución que regulan lo relacionado con las finanzas municipales son:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

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

...

II. Los Municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley.

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 811.

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 822.

contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

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

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

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

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

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

Tal como se puede apreciar, a los municipios se les establecieron áreas en las cuales pueden establecer impuestos, a través de las legislaturas locales respectivas.

## V. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO Y SUS EFECTOS. A MANERA DE REFLEXIÓN

Veamos algunos efectos, no políticos, sino más bien jurídicos y económicos, que trae consigo la actual estructuración del poder tributario del Estado.

Un problema es la ausencia, casi absoluta, de auténticas garantías a favor de los particulares, no sólo frente a la actividad concreta desarrollada por el Ejecutivo, sino incluso respecto del mismo Congreso, o Congresos, lo cual es realmente preocupante.

La labor reglamentaria de los Ejecutivos pone de manifiesto que para éste no existen los principios de legalidad, reserva de ley, en virtud de los cuales se prohíbe, incluso, la misma autorización o delegación legislativa



en materia de impuestos. De ahí los decretos que autorizan los aumentos en gasolina, por poner un ejemplo.

Lo más grave, así como la absurda y aberrante formulación del deber de contribución del mexicano, ¿qué recurso cabe, por ejemplo, contra una ley que estableciera impuestos a unos sujetos carentes, en absoluto, de toda capacidad contributiva, capacidad económica para contribuir? Ninguno. La Constitución prohíbe las *exenciones de impuestos*, aunque a la hora de la verdad existen exenciones de todas clases, bien en forma de *estímulos fiscales*, bien exceptuando el gravamen sobre ciertos hechos, que de otra forma generarían deudas tributarias, bien mediante condonaciones.

No es que estemos en contra de las exenciones tributarias ni de los estímulos a favor de empresas y de la industria. Lo que ponemos de manifiesto es su contradicción con los preceptos constitucionales y los derechos humanos; y, por otro lado, en definitiva, la carga tributaria se inclina hacia el sector más humilde, para quien sigue imperando la absurda universalidad de la obligación tributaria del artículo 31, fracción IV, así como la prohibición del artículo 28, ambos de la carta magna.

Un segundo problema es que esta determinación de hecho, o esa otra indiscriminación constitucional, trae consigo otros efectos económicos, que además de ser injustos son contrarios a las previsiones del legislador o del Ejecutivo.

Nuestros legisladores, incluso nuestros constituyentes, tal vez siguiendo la recomendación de los especialistas de organismos internacionales, o dejándose llevar por el sofisma de que la tierra es la que genera las riquezas, no cesan de crear impuestos sobre los predios rústicos, como tampoco cesan de reevaluarlos continuamente, a fin de elevar el tipo de gravamen a la cuota.

Lo cierto es que unos y otros se han equivocado. Los técnicos de dichos organismos internacionales, porque al establecer sus brillantes esquemas impositivos no están sino pensando en la experiencia de sus respectivos países: están viendo *horti salustiani*, y *villae romanae*, por todos sitios. No dudamos que en Estados Unidos, en Suecia, o en Alemania existan fincas rústicas al estilo de las romanas, y sean, desde luego, signos manifiestos no sólo de tenencia de capacidad económica, sino de lujo. Pero esas *villae* no tienen nada que ver con los tugurios de nuestros campesinos: sus tierras pueden rivalizar en belleza rústica y natural con aquellas, pero por sí solas no revelan ninguna capacidad económica para contribuir, por parte de sus titulares. Cierto que también existen en México grandes fincas rústicas, y grandes haciendas, pero este es otro problema, pues para la Constitución han dejado de existir.

Por tanto, gravar sin ninguna excepción, porque no se da, cientos y miles de humildes campesinos, cuyas tierras no les producen, ni muchísimo

menos, para poder sobrevivir y subsistir con toda su familia, es imponerles una carga injusta a todas luces. No admitir nuestra Constitución un *minimum* exento de toda contribución, aquel que se considere vital para subsistir, va en contra aún de las más recientes tesis de la Corte, que hablan del derecho al mínimo vital, exento de toda imposición, aquel que se considera indispensable para subsistir el cabeza de familia y sus hijos, es atentatorio y contrario al más elemental derecho humano.

Y por otro lado, justificar el incremento de ingresos, con que los técnicos incitan a los países subdesarrollados a decretar con preferencia el impuesto sobre las rentas. Resulta indiscutible que dicho impuesto va a generar sumas de dinero, tanto más elevadas cuanto mayores sean las cuotas por plusvalías y que van a generar un capital; y este capital es indispensable para las inversiones, y sin las inversiones no habrá industrialización ni progreso. Todo esto está muy bien, repetimos, pero en Estados Unidos, en Alemania, en cualquier otro país capitalista. Incluso, está bien en el nuestro, en los países subdesarrollados, siempre y cuando aceptemos la premisa de que toda la nación debe sacrificarse al capitalismo de unos pocos, sean o no nacionales, los cuales son los únicos capacitados para hacer nuevas inversiones, y a favor de los cuales están pensadas las desgravaciones y demás estímulos a las empresas.

Pero el impuesto sobre la renta, con su absurda universalidad, no es la única carga que afecta al hombre de nuestros campos: todos los demás impuestos están diseñados con idénticos patrones.

Al revisar cualquier ley que grave al sector mercantil o al industrial, y aplíquese a los miembros de nuestros pueblos y rancherías, incluso a grandes sectores de las capitales de los estados. Se califican *opelegis*, como mercantiles el rancho o el pueblo, a quienes abren un denominado changarro para vender algo, para subsistir, porque ese gobierno que le exige el impuesto no le ha enseñado a cultivar nada mejor ni de más provecho para sí y para su comidad.

En nuestros países, ciertamente es necesario el capital, y la base del capital es el ahorro voluntario o forzoso de los miembros de un pueblo. Pero antes que ponerse a ahorrar es preciso satisfacer las necesidades más elementales. Y nuestra conclusión es que el actual sistema impositivo mexicano, referido al campo, lo mismo que a la gente humilde de las ciudades, no sólo es contrario a los principios de una sana economía, no capitalista, sino que es atentatorio y contrario a los más elementales derechos humanos y principios de justicia tributaria, y a la subsistencia misma de las clases humildes, que, por cierto, de acuerdo con los últimos datos, suman millones de mexicanos en pobreza extrema.

## VI. CONCLUSIONES

En la doctrina sobre el tema del federalismo fiscal, la mayoría de los autores coinciden en señalar que en nuestro país tenemos un federalismo en la teoría y un centralismo en la práctica.

La Federación tiene potestad fiscal irrestricta tratándose de la necesidad de imponer las contribuciones para cubrir el gasto público federal. Cada una de ellas debería guardar una proporcionalidad respecto de la totalidad, para permitir la subsistencia del gobernado. Se trata de una potestad general que abarca todas las especies de tributos. Pero esa potestad irrestrictiva se debe circunscribir a las facultades expresas y exclusivas que le otorga la Constitución.

Los estados tienen algunas prohibiciones para establecer impuestos, de acuerdo con los artículos 117 y 118 de nuestra carta magna. Por su parte, los municipios no tienen facultades legislativas. Para poder establecer impuestos estarán sujetos a lo que en la materia acuerden las Legislaturas locales del estado donde se encuentren.

Con base en el estado actual, tenemos que tanto en la doctrina como en los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se han limitado cada vez más las posibilidades de los estados para poder establecer sus propios impuestos, para poder así hacerse llegar recursos y cumplir con sus funciones de prestación de servicios a que están obligados.

Poco a poco se ha ido haciendo a los estados más y más dependientes de la Federación, económicamente hablando. Las estadísticas dicen que los estados solamente recaudan, con impuestos propios, alrededor del 5% de lo que necesitan cada año para sus egresos, por lo que dependen de 95% de las transferencias federales.

En nuestro país, los legisladores y los partidos políticos hablan cada vez más del tema del federalismo, pero han confundido *mayor federalismo* con *mayores transferencias* de recursos. Lo anterior, lejos de hacer más independientes y soberanos a los estados, los ha dejado en un estado lacerante de subordinación, trastocando con todo esto el sentido federalista establecido en nuestra Constitución.

Con relación a la prohibición de la exención de impuestos, vale la pena reflexionar si conviene dejarlo así, o en aras del respeto a los derechos humanos, al mínimo vital cambiarla. Valdría la pena analizar el principio establecido en la Constitución de Cádiz, que señalaba la obligación de contribuir de acuerdo con el haber de riqueza. El lector tendrá la última palabra.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

- ARELLANO GARCÍA, Carlos, *Teoría general del proceso*, México, Porrúa, 1995.
- ARELLANO GARCÍA, Carlos, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Ediciones de Palma, 2002.
- ARTEAGA NAVA, Elisur, *Tratado de derecho constitucional*, México, Oxford University Press, vol. 2, 2000.
- BARRAGÁN BARRAGÁN, José, *Introducción al federalismo: la formación de los poderes en 1824*, Guadalajara, Universidad de Guadalajara, 1994.
- BENSON NETTIE, Lee, *La diputación provincial y el federalismo mexicano*, trad. de Mario A. Zamudio Vega, México, UNAM-El Colegio de México, 1995.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Derecho constitucional mexicano*, México, UNAM, 1995.
- CRUZ COVARRUBIAS, Armando Enrique, *Federalismo fiscal mexicano*, México, Porrúa, 2004.
- FAYA VIESCA, Jacinto, *El federalismo mexicano*, México, Porrúa, 1998.
- FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, México, Porrúa, vol. I, 1965.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 18a. ed., México, Porrúa, 2000.
- GONZÁLEZ OROPEZA, Manuel, *El federalismo*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995.
- , *Las controversias entre la Constitución y la política*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Corte de Constitucionalidad de Guatemala, 1993.
- OVALLE FAVELA, José, *Teoría general del proceso*, México, Harla, 1994.
- SALDÍVAR AGUIRRE, Enrique, *Los retos del derecho público en materia de federalismo*, México, UNAM, 1997.
- ROVIRA ENOCH, Alberti, *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1986.
- SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique, *Derecho constitucional*, 4a. ed., México, Porrúa, 2001.