

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES



DOCTORADO INTERINSTITUCIONAL EN DERECHO

**TESIS PARA OBTENER EL GRADO
DE DOCTOR EN DERECHO:
“LAS GARANTIAS FUNDAMENTALES
DEL CONTRIBUYENTE
EN LAS CONSTITUCIONES
IBEROAMERICANAS”**

DOCTORANTE: Rigoberto Reyes Altamirano

TUTOR: Dr. Benjamín Revuelta Vaquero

2008

DOCTORADO INTERINSTITUCIONAL EN DERECHO

PROTOCOLO DE INVESTIGACIÓN

**“LAS GARANTIAS FUNDAMENTALES
DEL CONTRIBUYENTE
EN LAS CONSTITUCIONES IBEROAMERICANAS”**

RIGOBERTO REYES ALTAMIRANO

INDICE:

1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

2.- JUSTIFICACION DEL PROYECTO DE INVESTIGACION.

3.- DISEÑO METODOLOGICO

BIBLIOGRAFIA

ANEXOS:

1: Acción que inició la Defensoría del Pueblo en Venezuela, para que los que padecen déficit visual, puedan tener acceso a la información a través de los canales de televisión.

2: Ingresos Tributarios en relación con el PIB, según la CEPAL.

3: Extracto de la sentencia dictada en la Controversia Constitucional, publicada el día 16 de julio de 2002, en el DOF, referente a la interpretación del *"Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se indican y se amplía el estímulo fiscal que se menciona", emitido por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos*".

4: Interpretación del SENIAT de Venezuela, (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria), sobre la interpretación del artículo 317 de su Constitución, respecto al Principio de no Confiscatoriedad en la tributación), (<http://www.seniat.gov.ve>.)

5: TEMARIO PROPUESTO PARA EL PROYECTO DE INVESTIGACION

1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

1.1.- Presentación y Justificación de la pregunta de la que parte el proyecto.

Pregunta: *¿Cuáles son las garantías Fundamentales del Contribuyente en las Constituciones Iberoamericanas?*

Se está en presencia de una pregunta **teórica** que se sustenta en Derecho positivo o derecho vigente (Constituciones de los países que se toman como muestra: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, España, México, Portugal, Paraguay y Venezuela. –Se incluye la constitución de la Unión Europea)

Es importante precisar que para efectos de nuestro estudio, el concepto Iberoamérica, comprende a las naciones de América que antes formaron parte de los reinos de España y Portugal, como son: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia; Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, Puerto Rico, Uruguay y Venezuela. La justificación para escoger a esta región del mundo, para realizar nuestro comparativo jurídico, obedece a las grandes coincidencias históricas, legales y de idioma, en dichos países.

Igualmente se sustenta, entre otros, en los siguientes tratados: *El Pacto Internacional De Derechos Económicos, Sociales y Culturales, La Declaración sobre el derecho al desarrollo, La Declaración sobre el derecho y el deber de los individuos, los grupos y las instituciones de promover y proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales universalmente reconocidos y La Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social.*

Dicha interrogante tiene una doble connotación: **positiva**, en el sentido de anotar **como están reguladas** las garantías fundamentales del contribuyente, en las constituciones Iberoamericanas, estableciendo las coincidencias y las diferencias normativas en los textos constitucionales,

Por ejemplo, la mayoría de los textos constitucionales:

A.- Regulan los derechos sociales, pero existe coincidencia, por ejemplo, en dejar impreciso, de que manera se patentiza el Derecho a un medio ambiente sano.

B.- No tienen uniformidad en normar los denominados derechos colectivos o derechos difusos (discapacitados, los niños y la tercera edad). *Por ejemplo, México, no establece la manera de que el Estado asumirá la protección de los discapacitados, ni de las personas de la tercera edad.* Tratándose del derecho de los niños, deja la responsabilidad de atenderlos, en primer orden, a sus padres. Es decir el Estado no asume una responsabilidad directa.

No pasamos por alto, respecto a los derechos colectivos, que existe una disputa doctrinal en *“El reconocimiento o no de la existencia de derechos colectivos en favor de determinados grupos o colectividades ha devenido en una de las cuestiones jurídico-políticas más controvertidas del momento, tanto en España como en otros países de nuestro entorno. Sin embargo, y en contra de lo que pudiera pensarse, la teoría de los derechos colectivos no es nueva sino que ha ocupado a clásicos del pensamiento político como Aristóteles, Vitoria, Rousseau, Hegel, Fichte o Marx”*.¹

Otro problema legal, en torno al tema de los Derechos Colectivos y su protección en México, se refiere a su protección por la Justicia Federal, si partimos de la premisa que de acuerdo con el artículo 107, CPEUM, las sentencias en el Juicio de Amparo sólo protegerán a individuos en particular, es decir, *no puede haber una declaratoria general para toda la comunidad que esté en la misma situación que los ocurran al Juicio de Garantías*. Este criterio lo sustenta el Pleno de la SCJN, en la tesis siguiente:

ECOLOGÍA. EL INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL AMPARO EN CONTRA DE LEYES DE ESA MATERIA, CORRESPONDE A LA COMUNIDAD COMO TITULAR DE LOS DERECHOS COLECTIVOS (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE MÉXICO). *La noción de interés jurídico se encuentra estrechamente vinculada con el principio de relatividad establecido en el artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con los efectos de una sentencia de amparo. La fracción II del citado precepto constitucional señala que “La sentencia será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.”. Asimismo, cuando se otorga el amparo en contra de una ley, el efecto de la sentencia es proteger al quejoso en contra de su aplicación presente y futura, con lo que se respeta el principio de relatividad citado, como lo ha determinado este alto tribunal en la tesis que lleva por rubro: “AMPARO CONTRA LEYES. LOS EFECTOS DE UNA SENTENCIA QUE OTORGA EL AMPARO SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA. “. Lo anterior significa que la sentencia que otorgue el amparo y protección de la Justicia de la Unión, tendrá un alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo respectivo, mas no así a personas ajenas al mismo, circunscribiéndose, por tanto, la declaración de inconstitucionalidad de la ley, al caso concreto. Ahora bien, los artículos 9o. de la Ley de Protección al Ambiente del Estado de México; 1o. , fracción VIII, 15, fracciones I y II, 18 y 157 de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, (vigentes en febrero de 1993), contienen disposiciones en materia ecológica relativas a una comunidad determinada, estableciendo derechos a favor de las personas físicas y morales que la integran y residen en el lugar, lo que podría considerarse como un derecho colectivo que da interés jurídico a la propia colectividad para que por sí misma o por medio de su representante legítimo pueda promover el juicio de amparo. De ello se sigue que cuando lo promueve*

¹ Nicolás M. López Calera, *“Sobre los Derechos Colectivos”*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, página 155.

una asociación cuya pretensión radica, no en salvaguardar algún derecho que le otorgue la ley por encontrarse dentro de su hipótesis, sino en que se proteja a la colectividad que no representa y se haga una declaración general respecto de la ley y decreto reclamados, se está en la hipótesis prevista en la fracción V del artículo 73 de la Ley de Amparo, pues de admitirse la procedencia del amparo y en el supuesto de que el mismo tuviera que otorgarse, se estaría ante el problema de determinar los efectos de la sentencia, los cuáles no podrían ser otros que los señalados y que vulnerarían claramente la fracción II del artículo 107 constitucional, lo que jurídicamente no puede acontecer.²

C.- Existe imprecisión, casi de manera uniforme, en los textos constitucionales, para fijar o determinar, cuáles son las fuentes impositivas de cada nivel de gobierno, es decir, de la Federación, de los Estados o de los municipios.

D.- Parte del principio de Legalidad para establecer las contribuciones, en el sentido de que éstas, deben provenir de la actividad legislativa. Sin embargo no existe uniformidad, en los textos constitucionales, en determinar si todos los elementos de las contribuciones (sujeto, hecho imponible, base gravable, tasa o tarifa), deben provenir del legislativo.

E.- No existe uniformidad, si el Principio de no Confiscatoriedad en las contribuciones, constituye o no una garantía fundamental del gobernado.

Igualmente sería **normativa**, en el sentido de que con base en las mismas Cartas Magnas, así como en los Tratados Internacionales, se propondría, **como deberían estar normadas y reguladas dichas garantías**, sugiriendo su armonización en algunos supuestos.

1.2.- Propiedades de la pregunta que desarrollará la Hipótesis. Tiene varias connotaciones:

I.- *Por los efectos*, en el sentido de determinar cuáles son los efectos probables, que desde la Carta Magna, por ejemplo, se defina cuáles son los lineamientos de la política Fiscal. (Básicamente esta pregunta va referida al Capítulo I y IV, de la tesis doctoral)

II.- *Por la aplicación*, en el sentido de indicar a que sectores de contribuyentes, se deben aplicar los denominados derechos colectivos.

III.- *Por el hueco*, proponiendo como debe llenarse algunas legales, tratándose de las garantías fundamentales de los contribuyentes (Derechos sociales, derechos

² Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Junio de 1997, Página: 156

colectivos, Principio de la No Confiscatoriedad en la Tributación, Derecho a la Información en materia tributaria)

IV.- *Por la Historia*, estableciendo como surgieron los denominados Derechos sociales y los Derechos colectivos, analizando los tratados Internacionales que les dieron origen.

V.- Atendiendo al *carácter metodológico*, en el sentido, de que a través del Derecho comparado (análisis de los textos constitucionales y Tratados Internacionales), se determine que Constitución regula mejor o que tratado da un marco normativo óptimo, sobre las Garantías del contribuyente.

1.3.- Hipótesis del Protocolo de Investigación.

Hipótesis del Protocolo:

LAS GARANTÍAS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE EN LAS CONSTITUCIONES DE IBEROAMERICA SE INTEGRAN POR:

I.- Los lineamientos básicos de la política tributaria, en el gasto público para atender prioritariamente, los Derechos Sociales y Colectivos del gobernado.

II.- El Principio de Legalidad Tributaria

III.- La Justicia Fiscal como sistema, atendiendo a los Principios de Capacidad Tributaria, Equidad Tributaria y la No confiscatoriedad en la Tributación.

IV.- La determinación de las fuentes impositivas, en los niveles de gobierno (Federación, Estados y Municipios y donde resida el gobierno federal).

V.- El Derecho a la información en materia fiscal

1.3.1.- Características o tipo de Hipótesis, formulada.

I.- **Exploratoria**, porque no existe en las constituciones: Los lineamientos básicos de la política tributaria (Capítulo I.), Las características básicas de los Principios de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad Tributaria (Capítulo III), y las connotaciones y alcances del Derecho a la Información en materia fiscal (Capítulo V)

Se destaca que a pesar de plantear como exploratorio, el tema Los lineamientos básicos de la política tributaria, también atendemos darle el carácter de **cuantitativo** a la hipótesis, al tratar de dimensionar el alcance de los Derechos sociales y de los denominados Derechos Colectivos.

Ello es así, porque sobre estos últimos derechos, es necesario precisar, que su protección en México, *tienen un severo problema legal*, en cuanto a la protección de la Justicia Federal, si partimos de la premisa que de acuerdo con el artículo 107, CPEUM, las sentencias en el Juicio de Amparo sólo protegerán a individuos en particular, es decir, *no puede haber una declaratoria general para toda la comunidad que esté en la misma situación* que los ocurran al Juicio de Garantías.

II.- **Descriptiva**, estableciendo, que propiedades y alcances tienen o deben tener, las garantías fundamentales del contribuyente

Igualmente será de carácter *comparativa*, para todos los (Capítulos de la tesis doctoral) señalando como en ocasiones, determinada constitución iberoamericana, manifiesta valores diferentes a otra.

Un ejemplo es el caso de los Lineamientos de la política fiscal, atendiendo a la actividad económica que se debe gravar. (Por ejemplo, España, Colombia, México y Venezuela, si establecen que la actividad económica a gravar son los ingresos y no el consumo)

La hipótesis también será cuantitativa, porque se demostrará en base a la regulación existente, que por ejemplo, tratándose del Derecho a la Información, este tiene tres connotaciones como son: a) *El derecho a atraerse información, que incluye las facultades de I) acceso a los archivos, registros y documentos públicos, y II) la decisión de qué medio se lee, se escucha o se contempla;* b) *El derecho a informar, que incluye I) las libertades de expresión y de imprenta, y II) el de constitución de sociedades y empresas informativas y c) El derecho a ser informado, que incluye las facultades de I) recibir información objetiva y oportuna, II) la cual debe ser completa; es decir, el derecho a enterarse de todas las noticias, y III) con carácter universal, o sea, que la información es para todas las personas sin exclusión alguna.* Y que la mayoría de las Constituciones Iberoamericanas, sólo han desarrollado el aspecto del Derecho a informar, (Libertad de Imprenta), pero han olvidado los otros aspectos citados.

III.- **Explicativa**, en lo relativo a:

A.- Los **lineamientos de la política fiscal** (Capítulo I), porque se a través de fijar éstos, se podrá conocer o determinar, cómo se altera una política fiscal de un Estado, que no considera dentro de su gasto público, los Derechos sociales o colectivos

De hecho, sobre este tema, estoy señalando, como los estados han desatendido el gasto social, para pagar su deuda externa, lo que ha impedido abatir la pobreza extrema o bien, cubrir gastos indispensables en el Derecho a la Salud y el Derecho a la Seguridad Social. (Se aportan evidencia de la CEPAL (*Comisión Económica para América Latina y el Caribe*) de la ONU en el sentido de que los estados están privatizando estos servicios públicos porque no alcanzan a cubrirlos)

B.- En el ámbito de la **delimitación de las Fuentes Impositivas** (Capítulo II), para explicar, como los estados y los municipios prefieren subsistir de la participación de los ingresos federales, que establecer y recaudar sus propios ingresos.

También la hipótesis será **cuantitativa**, porque se demostrará con base en el análisis de las Leyes de Ingresos de los Estados y Municipios en México, algunas realidades legislativas, tales como:

- Aproximadamente el 40% de las entidades federativas (de una muestra de 18 estados), en sus legislaciones de Ingresos estatales, no establecen el monto que se va a recaudar en cada ejercicio fiscal, por contribución prevista.
- Aproximadamente el 30% de las Entidades Federativas (de una muestra de 18 estados), en las legislaciones de ingresos municipales: *No expiden una Ley de Ingresos para cada municipio y No establecen el monto a recaudar por cada contribución municipal prevista.*

C.- En las características básicas de los **Principios de Legalidad, Equidad y Capacidad tributaria**, en virtud de que, se dará a conocer, como los tribunales, han venido estableciendo éstas.

Aquí se explicaría, como los tribunales al sustentar Jurisprudencia sobre estos principios, han obligado a que el Poder Legislativo reforme leyes o expida nuevas para atenderlas. (*En México, en junio del 2005 se publicó la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes y está por publicarse la Ley de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*)

Por ejemplo, en México, a propósito de la Igualdad o Equidad Tributaria, la SCJN, ya no abordó el tema de la igualdad de individuos, sino de situaciones iguales que deben ser tratadas iguales, lo que implícitamente revela el análisis de los derechos colectivos. La tesis señala: **“EQUIDAD TRIBUTARIA. OPERA NO SÓLO EN RELACIÓN CON LOS SUJETOS PASIVOS DEL TRIBUTO, SINO TAMBIÉN RESPECTO DE SITUACIONES QUE SI SON IGUALES DEBEN RECIBIR EL MISMO TRATAMIENTO.** Novena Época, Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XX, Diciembre de 2004 Tesis: 2a. XCV/2004 Página: 560

D.- En el **Principio de No Confiscatoriedad** (Capítulo V), explicando, a través de Jurisprudencia de los Tribunales y del impacto económico de una contribución, como puede llegar a ser Confiscatoria.

Un ejemplo, puede ser: Gravar los salarios o la nómina, en donde se paga el Impuesto sobre la Renta, las cuotas obrero patronales, el Impuesto sobre nóminas en materia estatal, que sumadas las tasas, rebasan el 50% en materia cuotas o tasas.

Aquí también, la hipótesis además de ser explicativa, será cuantitativa, porque se demostrará en base a datos reales (Recaudación de Impuestos Directos e Indirectos), como la Política Fiscal de un estado, puede tener una orientación equivocada hacia la población, porque se está dejando de gravar a quienes tienen mayores ingresos, para gravar a quienes más consumen (lo que puede representar un esquema de impuestos regresivos). Un ejemplo pudiera ser Honduras.

2.- JUSTIFICACION DE LA TESIS DOCTORAL:

Si partimos de preguntarnos del porqué del estudio propuesto, la respuesta que encontramos es, que día a día, una de las principales cargas económicas que resiente el gobernado, en todos los países y que los gobiernos utilizan para satisfacer los requerimientos de servicios públicos, son las contribuciones.

Por ello, consideramos importante analizar las cuestiones más trascendentes que impactan al gobernado, para delimitar, desde el Derecho comparado y las experiencias legislativas de otros países, algunos principios y directrices que deben respetarse por los gobiernos, cuando se establecen cargas fiscales hacia el contribuyente.

Un estudio tal y como se plantea, no existe en la doctrina, por ello, consideramos que será muy novedoso llevarlo a cabo, aunque no debemos soslayar, que algunos de los temas propuestos, si se han desarrollado por algunos tratadistas aunque no con el enfoque que aquí se plantea.

Es el caso del Federalismo Fiscal, donde no se incluye la realidad mexicana, o en el caso del Principio de Legalidad Tributaria, que no analiza la problemática de las denominadas Reglas de carácter general que emite el Servicio de Administración Tributaria.

2.1.- Delimitación de la materia de estudio, investigación y análisis.

Le hemos denominado “Garantías Fundamentales”, al proyecto de Tesis que se presenta, bajo la consideración de que *“con el término garantía se pone más énfasis en el instrumento para la salvaguarda de valores humanos que con el contenido y el carácter de lo establecido en la propia garantía”*.³

³ Rodolfo Vidal Gómez Alcalá, *La Ley como límite de los Derechos Fundamentales*, Editorial Porrúa S.A. de C.V., México 1997, Página 5. Este autor define como Derechos Fundamentales, *“al conjunto de derechos que son imprescindibles al hombre para su desarrollo y para un auténtico Estado Democrático de Derecho. Aquí se elimina cualquier connotación iusnaturalista y en cambio, se pone énfasis en cierta categoría de derechos que por el contenido valorativo y el nivel jerárquico que tienen por parte del legislador, se le debe dar un tratamiento especial”*.

Además como lo señala Jorge Carpizo⁴ *“mientras los derechos del hombre son ideas generales y abstractas, las garantías, que son su medida, son ideas individualizadas y concretas”*

Y precisamente ese es nuestro objetivo: Identificar y analizar los instrumentos legales previstos para garantizar estos derechos, así como las ideas individualizadas y concretas que se han implementado o que se pueden implementar.

El análisis va referido a los objetivos siguientes:

A.- Determinar los Principios Rectores de una Política Fiscal, es decir, cuáles serían los elementos esenciales que lo deben conformar

B.- Establecer, por su impacto recaudatorio hacia el contribuyente y por la facilidad en la administración de los ingresos, las Fuentes Impositivas que deben aplicar cada esfera de gobierno (Federal, Estatal y Municipal)

C.- Precisar el alcance que debe tener, dentro de los límites de la Legalidad, la Reserva de Ley y la problemática que encierra la llamada “Delegación Legislativa”.

D.- Delimitar los principios rectores de la Proporcionalidad y Equidad en las Contribuciones, así como determinar los alcances de un Derecho que garantice la No confiscatoriedad en materia tributaria, diferente al que existe tratándose de la No confiscación como pena.

E.- Definir y delimitar el alcance que conlleva el Derecho a la Información en Materia Fiscal.

2.2.- Temas a desarrollar que justifican y demuestran la vigencia de la investigación y que integrarán el capitulado del proyecto.

2.2.1.- Sobre los Principios rectores de una política fiscal, como garantía fundamental del contribuyente.

En México el referente es el artículo 25, CPEUM, aunque parte de la doctrina constitucional, no lo considera como una garantía sino como parte de los denominados “derechos difusos”.⁵ De ahí que la interrogante para responder,

⁴ **Diccionario Jurídico Mexicano**, Editorial Porrúa S.A de C.V., e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo D-F, México 2001, Décima Quinta Edición, páginas 1516 a 1518)

⁵ En relación con el artículo 25, CPEUM, Miguel de la Madrid Hurtado (13) opina que; *“No es la rectoría del desarrollo nacional una facultad que pueda ejercerse al arbitrio de los responsables; está enmarcada dentro de la ley fundamental y las leyes, y debe respetar los derechos individuales y sociales que ella consagra”*. **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada y Concordada**, Tomo II, Editorial Porrúa S.A. de C.V. y Universidad Nacional Autónoma de México, México 1999, Decimoquinta Edición, Tomo I, página 359

sería: *¿Cuáles serían las directrices generales, de una política tributaria de Estado?*

Igualmente encontramos que las cartas fundamentales de Colombia (Artículo 356 y 366); Guatemala (artículos 100 y 118); y Paraguay (artículo 6 y 70), señalan como prioridad de la política del Estado, el Bienestar Social, aunque no se dan bases o lineamientos para conseguirlo. Sin embargo no debemos soslayarlo como objetivo a conseguir por la Política Tributaria.

En el caso de Bolivia, existe una atención especial hacia el sector cooperativo, lo que coincide en el caso de México, por lo que será importante determinar que otros países fijan su política sobre sectores o grupos determinados.

Estos principios, junto con algunos criterios Jurisprudenciales, nos serán útiles para proponer, cuáles deben ser los lineamientos a considerar en las Políticas Públicas del Estado.

Algunos de los criterios sustentados por la Suprema Corte de Justicia en torno al artículo 25, CPEUM, consisten en:

a.- Que el Impuesto al Activo no contraviene los artículos 25 y 26 Constitucionales, en virtud de que, *“la rectoría ahí garantizada no se ve menoscabada por la legislación de los tributos, como el denominado impuesto al activo, pues si bien implica una carga económica para los contribuyentes, al tener su fundamento en el artículo 31, fracción IV, constitucional, su objetivo es el de sufragar el gasto público, lo que permite al Estado cumplir cabalmente con sus fines”*. Novena época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Diciembre de 1998, Página: 212

b.- Que **“LOS ARTÍCULOS 17-A Y 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE DISPONEN LA ACTUALIZACIÓN DE SU MONTO, ASÍ COMO DE SUS ACCESORIOS, NO TRANSGREDEN LOS ARTÍCULOS 25 Y 26 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”** . . . *dichos postulados ahí garantizados no se ven menoscabados por la legislación tributaria, al disponer la actualización de las contribuciones y sus accesorios en los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que la carga económica que implica para los contribuyentes, al tener su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, cuyo objeto es sufragar el gasto público, permite que el Estado cumpla cabalmente con sus fines sociales, entre los que se encuentran el desarrollo y el bienestar colectivo, por lo que no vulnera la rectoría económica, ni la planeación democrática del desarrollo nacional, sino más bien permite su consecución”*. Novena época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Febrero de 2002, Página: 23

c.- Que el Impuesto Sobre Nóminas, en sus **“ARTICULOS 45-G A 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL NO VIOLAN EL ARTICULO 25 CONSTITUCIONAL”**. “en tanto que este último

precepto establece fundamentalmente la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, la cual se cumple en los términos previstos en el propio dispositivo constitucional, cuando el Estado alienta la producción, concede subsidios, otorga facilidades a empresas de nueva creación, estimula la exportación de sus productos, o concede facilidades para la importación de materias primas, entre otras acciones, pero no se ve menoscabada por circunstancias ajenas, como es la legislación del tributo denominado "impuesto sobre nóminas", que tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, constitucional. Pleno de la SCJN, Jurisprudencia 12/92, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: IX, Marzo de 1992, Página: 13

D.- Que el “EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA”. Novena época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Noviembre de 2002, Página: 454.

Así también, en este apartado, analizaremos las aportaciones que realiza el tratadista alemán Fritz Neumark, en su obra los Principios Modernos de los Impuestos.

Desde el año 2000, en México, se pretende cambiar el enfoque de la recaudación tributaria, para hacerla descansar en los Impuestos al Consumo, cuando desde siempre han descansado en los Impuesto Directos o que gravan la riqueza, tal fue el caso de la denominada “Hacienda Pública Distributiva” o “Reforma Fiscal Integral”.

Dos cuestiones fundamentales estamos considerando para incorporar como principios rectores de la política fiscal y de la hacienda pública: Los derechos sociales y los derechos colectivos que consagran los tratados internacionales.

Con este motivo acudiremos, principalmente a los siguientes textos:

I.- *La Carta de las Naciones Unidas*, (http://www.unhchr.ch/spanish/html/intlinst_sp.htm);

II.- *La Declaración Universal de Derechos Humanos*; Adoptada y proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 217 A (III), de fecha 10 de diciembre de 1948, (<http://www.un.org/spanish/>);

III.- *La Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial*; Adoptada por la Organización de las Naciones Unidas en diciembre de 1965 y entró en vigor en enero de 1969, (<http://www.un.org/spanish/>);

IV.- *El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*; Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de las Naciones Unidas en

su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966, con entrada en vigor el 23 de marzo de 1976, de conformidad con su artículo 49, (<http://www.un.org/spanish/>);

V.- *El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*; Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966, con entrada en vigor el 3 de enero de 1976, de conformidad con su artículo 27, (<http://www.un.org/spanish/>);

VI.- *Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social*, Aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 2542 (XXIV), de fecha 11 de diciembre de 1969, (<http://www.un.org/spanish/>);

VII.- *La Convención Americana de los Derechos Humanos "Pacto de San José de Costa Rica"*. Adoptado el 22 de diciembre de 1969, en San José de Costa Rica y se depositó ante la Organización de los Estados Americanos, (<http://www.un.org/spanish/>);

VIII.- *Convención sobre los Derechos del Niño*; Adoptada y abierta a la firma y ratificación por la Asamblea General en su Resolución 44/25, de 20 de noviembre de 1989, con entrada en vigor el 2 de septiembre de 1990, de conformidad con su artículo 49, (<http://www.un.org/spanish/>) y;

IX.- *La Adopción de principios para los adultos mayores (independencia, participación, atención, autorrealización y dignidad)* en 1991, (<http://www.un.org/spanish/>)

Es decir, en el diseño de las directrices de la Política Tributaria, deben considerarse los derechos colectivos o derechos de algunos grupos o sectores. Sobre éstos María del Pilar Hernández Martínez, establece que *"los grupos sociales que emergen de este nuevo Estado social de Derecho, como los trabajadores, los consumidores, los defensores del medio ambiente, requieren de instrumentos de política legislativa, acción administrativa y función jurisdiccional que posibiliten el ejercicio de sus derechos"*.⁶

Tomaremos en cuenta dichos derechos, bajo la premisa, de que los derechos colectivos pueden ser de muy variada índole. Un ejemplo sería, que en el diseño de las políticas de fiscalización, se incluyera el lenguaje braille, con el fin de que los invidentes pudieran conocer la voluntad de la autoridad tributaria de fiscalizarlos, porque de otro modo, conocerían el mandato a través de interpósita persona. (Véase el **ANEXO 1**: Acción que inició la Defensoría del Pueblo (www.defensoria.gov), en Venezuela, para que los que padecen déficit visual, puedan tener acceso a la información a través de los canales de televisión)

⁶ *Mecanismos de Tutela de los Intereses Difusos y Colectivos*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1997, página 17.

Por ello, en nuestra opinión, consideramos que el tema es muy de actualidad en México, porque el gobierno federal pretende que el peso de la recaudación impositiva recaiga en los impuestos indirectos o al consumo, sin importar que se graven rubros muy sensibles de la población, como es el caso de las medicinas o de los libros.

En este apartado además, se incorporaran las cifras que ha publicado la CEPAL, (Comisión Económica para América Latina y el Caribe), en materia de la recaudación fiscal. (Véase **ANEXO 2**: Ingresos Tributarios recaudado en relación con el PIB)

Dichos datos obtenidos son útiles y necesarios para la tesis de investigación porque nos revela:

A.- Como los países latinoamericanos, han estado aumentando tasas en los impuestos directos e indirectos, para poder lograr su meta de recaudación fiscal.

Aquí podremos formular consideraciones, sobre los beneficios que producen los Impuestos Directos sobre los Indirectos y viceversa.

Las cifras y datos, apoyarán la conclusión que se formule en el Protocolo.

B.- Cuáles son los países latinoamericanos, con mayor recaudación de impuestos directos e indirectos, en relación con el PIB.

Ello también, será útil para determinar, si los países con mayor recaudación en relación con el PIB, tienen mejor calidad de vida en relación con sus habitantes.

2.2.2.- Sobre la Legalidad Tributaria y el Principio de Reserva de Ley

En materia tributaria el Principio de Legalidad Tributaria, no sólo significa que las contribuciones estén previstas en la ley, sino que la propia ley está sujeta a la Constitución o que la Constitución debe prevalecer: Sobre la ley ordinaria, sobre todas las normas administrativas y sobre todos los actos o resoluciones administrativas.⁷

⁷ A decir de Fiorini, el Principio de Legalidad, comprende cuatro principios fundamentales, como son "Todo el proceso de la actividad administrativa de esencia jurídica se legaliza a través de las siguientes normas; 1º a la norma fundamental que se encuentra sobre ella; 2º a todas las normas que se dictan para la administración; 3º a las normas dictadas por la misma administración; y 4º a los principios consecuentes de esta legalidad". "**¿Qué es el Contencioso?**", Editorial Abeledo Perrot S.A., Buenos Aires, Argentina, 1999, página 21. Como parte del problema de la legalidad tributaria, Alvarado Esquivel, identifica el tema relativo al sujeto pasivo cuando reflexiona que: (29), "el legislador tributario constituye en deudores de la obligación tributaria a sujetos que no han realizado el hecho imponible, sino un presupuesto de hecho distinto que los constituye, a su vez, en deudores de aquella obligación". "**La Responsabilidad Solidaria En Materia Fiscal Federal**", Editorial Porrúa S.A de C.V., México 2000, página 11.

Por ello, es preocupante el grado de inseguridad jurídica que ha generado, la cada vez mayor intervención del Poder Ejecutivo en la expedición de normas generales en materia tributaria, con la anuencia del Poder Legislativo e incluso de la SCJN, que ha justificado en parte dicha situación, al establecer que en esta materia, la reserva de ley no es absoluta, sino relativa. Y es preocupante, porque el Ejecutivo al dictar normas administrativas, en muchos de los casos se ha apartado de la ley misma que pretende aclarar. (Véase **ANEXO 3**: Extracto de la sentencia dictada en la Controversia Constitucional, publicada el día 16 de julio de 2002, en el DOF, en lo referente a la interpretación del "Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se indican y se amplía el estímulo "fiscal que se menciona", emitido por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos".)

Es tanto la inquietud doctrinal sobre esta "Delegación legislativa", que hace el Poder Legislativo al Ejecutivo, que el estudio y la investigación que se realice, tendrá que demostrar si está es una solución a un problema o en realidad es un problema en sí de inseguridad jurídica para el contribuyente.

Esto es: podríamos establecer como enunciados: La delegación legislativa es una solución a las situaciones particulares de los contribuyentes y otorgarles certeza jurídica, o bien, La delegación legislativa, es un problema de seguridad jurídica del contribuyente que le provoca mayor incertidumbre, para el cumplimiento tributario

Y hacemos este señalamiento, porque además de tratadistas argentinos y mexicanos, como se refirió en capítulos anteriores, también en España, García de Enterría, aborda y analiza esta problemática y señala que "Cada vez se va generalizando más esta forma legislativa, antaño excepcional, que supone una participación entre el legislativo, que adopta ordinariamente la iniciativa, y la Administración, que la continúa y la lleva a término y conclusión".⁸

Para el análisis de este tema, tomaremos como referencia, además, los estudios del argentino José Osvaldo Casás, con su obra "Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente" (A partir del principio de reserva de ley tributaria), que realiza un estudio comparativo entre diversos países, pero que por supuesto no aborda la problemática existente en México de las reglas de carácter general.

También nos apoyaremos en Gutiérrez Lobato y Marat Paredes, en su libro "El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria", que analizan sólo una parte de la problemática del Principio de Legalidad Tributaria, toda vez que no comprenden el estudio de las denominadas Reglas de carácter general que emite el Servicio de Administración Tributaria de la SHCP.

⁸ "Legislación Delegada, Potestad Reglamentaria y Control Judicial", Editorial Civitas S.A., Madrid, España, 1998, Tercera Edición, Página 74.

Igualmente analizaremos los fallos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana, cuya tendencia es legitimar la delegación legislativa que realiza el Poder Legislativo hacia la Servicio de Administración Tributaria. Los casos más recientes de esta tendencia son las tesis siguientes: **“COMERCIO EXTERIOR. LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS EN ESA MATERIA PUEDEN REGULAR OBLIGACIONES DE LOS GOBERNADOS, SIEMPRE Y CUANDO RESPETEN LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y RESERVA REGLAMENTARIA, Y SE APEGUEN AL CONTEXTO LEGAL Y REGLAMENTARIO QUE RIGE SU EMISIÓN”,⁹ y ‘RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE’.¹⁰**

En ambos casos, la SCJN, sustenta el criterio de que las Reglas de carácter general que emite una autoridad administrativa, si puede crear obligaciones o deberes, hacia el contribuyente, aunque no hayan sido emitidas por el Poder Legislativo.

2.2.3.- Considerando a la Justicia Fiscal como sistema, integrando a los Principios de Capacidad Tributaria, Equidad Fiscal y No Confiscatoriedad en la tributación

Fue un largo peregrinar de los contribuyentes, en los tribunales para conseguir que el Tribunal Constitucional Mexicano, considerara que el cobro de contribuciones en forma desproporcionada e inequitativa, constituye una garantía individual y que por ende, eran éstos los que debían atender este reclamo.

Incluso, uno de los autores más tradicionales, en materia de las denominadas garantías individuales en México, como lo es, Ignacio Burgoa Orihuela, a pesar de haber publicado la Vigésima Novena Edición de su obra del mismo nombre, sigue sin considerar a este artículo 31, fracción IV, como continente de garantías del gobernado.

Como apoyo bibliográfico, tomaré mi obra, *“Los Aspectos Fiscales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”*, en la que establezco, como fue evolucionando los Principios de Proporcionalidad y Equidad Tributaria en México, hasta reconocerse que constituyen garantías constitucionales que norma el artículo 31, fracción IV, CPEUM.

⁹ Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Septiembre de 2004, **Jurisprudencia 107/2004**, Página: 109. Contradicción de tesis 84/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y otros, y el Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Séptimo Circuito y otros.

¹⁰ Novena Época, Pleno de la SCJN Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XX, Septiembre de 2004 Tesis: P. LV/2004 Página: 15.

Hasta mediados de Siglo pasado no eran reconocidos como garantías constitucionales y este criterio, tuvo como origen, el pensamiento de Ignacio L. Vallarta, inspirado a su vez, en el criterio de la Suprema Corte de los Estados Unidos al resolver el caso McCulloch versus Estado de Maryland, en el que se razonó que *“Es incompetente el Poder Judicial para averiguar hasta que grado el impuesto es el uso legal del poder, y en que grado comienza el abuso de la facultad de imponerlo”* (“It is unfit for the judicial department to inquire what degree of taxation in the legitimate use and what degree may amount to the abuse of the power”.)

Dentro del análisis de estos temas, queremos detenernos también al estudio de la problemática que ha generado el tema de la Capacidad contributiva del contribuyente, atendiendo a que la mayoría de la doctrina tributaria la ha encasillado hacia los Impuestos Directos, sin atender a los Impuestos Indirectos y concretamente a los Impuestos al Consumo y lo que es más, sin tomar en cuenta otro tipo de contribuciones, como son lo Derechos (Tasas) o la contribución especial.

Igualmente será importante traer al análisis, las recientes jurisprudencias mexicanas que abordan el tema la capacidad contributiva, cuando se incorporan elementos ajenos al hecho imponible. Por ejemplo, en México, el Pleno de la SCJN,¹¹ en el Precedente XXXI/96, aborda el estudio de la Capacidad Contributiva y la define de la manera siguiente:

“Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

Oswaldo Casás, define la capacidad contributiva como; *“la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado. Así entonces, por lo menos puede ser contemplado desde tres*

¹¹ **IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Marzo de 1996, Página 437.

*perspectivas: a) como fundamento ético-jurídico del deber de contribuir, deber indispensable para la existencia del Estado y la efectiva garantía de la libertad del ciudadano. . .b) como base de medida, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente y c) como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva –razón y fundamento de los mínimos de sustento exentos en el impuesto a la renta-, o por encima de la misma –lo que nos aproxima a la noción de confiscatoriedad-, pues de lo contrario se atentaría contra la propiedad privada, vaciándola de contenido”.*¹²

Por ello, será importante, conocer y comparar, cuál es el avance que en otros países ha tenido y la fortaleza que han adquirido las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, así como el concepto “Capacidad contributiva”

Atendiendo a la Garantía de la No Confiscatoriedad, podríamos adelantar las siguientes interrogantes: *¿Es ésta una Garantía Independiente o forma parte de la Garantía de Proporcionalidad Tributaria?, ¿Existen en las Constituciones analizadas algunos lineamientos para evitar que las contribuciones conlleven a la Confiscatoriedad?*

Para el desarrollo de este tema, nos apoyaremos en los estudios que se han realizado en España por Gustavo Naviera Casanova (El Principio de No Confiscatoriedad) y en el análisis de las textos fundamentales que contienen las Constituciones siguientes: España, (artículo 31, numeral 1); Brasil (artículo 150, fracción IV); Paraguay (artículo 181); Perú (artículo 74) y Venezuela (artículo 307). (Véase **ANEXO 4**: Interpretación del SENIAT de Venezuela, (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria), sobre la interpretación del artículo 317 de su Constitución, respecto al Principio de no Confiscatoriedad en la tributación)

En México, no encontramos expresamente en la Carta Magna mexicana, un Derecho que garantice la no existencia de *contribuciones confiscatorias*

Algunos países, como el caso de Argentina la han derivado del Derecho a la propiedad que tienen los particulares. *De ahí que uno de los primeros pasos a tomar en cuenta, sería analizar si son garantías diferentes o si por el contrario, es correcto la manera en que se analiza en dicho país.*

Adelantamos como conclusión preliminar, que es distinto o tiene diferente naturaleza, la prohibición de Confiscación en las Contribuciones, que la confiscación como pena, que en México se encuentra prevista en el artículo 22, CPEUM y en torno a la cual existen profusos estudios y diversas tesis de la

¹² **Principios Jurídicos de la Tributación**, Tratado de Tributación, Tomo I, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, Argentina, 2003, Página 314.

SCJN. Por ello, acertadamente Francisco García Dorado,¹³ expresa sobre este principio que: *“Era y sigue siendo un principio constitucional algo enigmático y de difícil comprensión, y por ello atractivo para una investigación. . . En todo caso, dentro de los principios de justicia tributaria, inspiradores de un sistema tributario justo, es a este principio de no confiscatoriedad al que menos atención se le ha prestado”*.

De tal manera que la tesis doctoral que se propone, tiene una justificación por sí sola, en cuanto a este tema de la No Confiscatoriedad en la tributación, para ser analizado a la luz de nuestra Carta Magna, porque no existen estudios relevantes sobre el tema y de la SCJN existen escasos pronunciamientos,

2.2.4.- Atendiendo a la Garantía de Seguridad Jurídica, frente a la no delimitación de las fuentes impositivas, que genera la Doble o Múltiple Tributación

Este es uno de los problemas serios y de mayor impacto económico para el gobernado, en virtud de que al no delimitarse o asignarse fuentes exclusivas en los niveles de gobierno, ha traído y trae por consecuencia, en la mayoría de los países, que se provoque la Doble o múltiple tributación, en detrimento del gobernado. La misma problemática se presenta en los Estados Unidos de Norteamérica y en relación con ello, James Kent, señala que para la Unión, las atribuciones para *“imponer contribuciones, derecho y alcabalas son concurrentes con las que sobre esta materia tienen los estados; pero en lo general son privativas, tanto que si también los estados pudieran ejercerlas separadamente se perturbarían la paz y la armonía de la nación”*.¹⁴

El ejemplo más reciente de la *“anarquía tributaria”* en las fuentes impositivas, lo constituyó en el 2003 y 2003, el denominado “Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario” (ISCAS), que representó una doble tributación a las erogaciones realizadas por un patrón, por la prestación de un servicios personal subordinado, porque mientras la totalidad de las entidades federativas tienen y mantienen un “Impuesto Sobre Nóminas”, la federación estableció la contribución primeramente señalada, lo que representó en esos años, pagar sobre la misma fuente

¹³ **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación**, Editorial Dykinson, Madrid, España, 2002, Introducción.

¹⁴ Comentarios a la Constitución de los Estados Unidos de América, traducción de J. Carlos Mexía, Grandes Clásicos del Derecho, Volumen 3, Oxford University Press, México 1999, página 29. Sobre el mismo tema, el juez estadounidense Marshall, en el caso McCulloch versus Maryland de 1819, dijo: *“Si los estados pueden gravar un instrumento empleado por el gobierno en el ejercicio de sus facultades, pueden gravar el correo, la moneda, los derechos de patente, los documentos de las aduanas, el procedimiento judicial; y todos los medios empleados por el gobierno hasta el exceso que destruiría todas sus finalidades. Esto no fue la intención del pueblo estadounidense. No quiso hacer que su gobierno fuese dependiente de los estados”*. **Fallos Históricos de la Suprema Corte de Justicia de Estados Unidos de América**, Selección, Traducción y Prólogo de Guillermo Guzmán Orozco, Poder Judicial de la Federación, Primera Edición, Noviembre de 2000, Página 152.

impositiva, una tasa promedio general del 2% en los Estados y en la Federación, en el año del 2002 del 3% y en el año 2003, del 4%.

En efecto, el Pleno de la SCJN, declaró inconstitucional este “Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario”, lo que motivó que el legislador abrogara la ley que lo creó. Véanse las Jurisprudencias 10/2003, “**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES**”, y Jurisprudencia 11/2003, “**IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**”

Bulit Goñi ¹⁵ enumera los siguientes tipos de soluciones para contrarrestar esta incertidumbre jurídica: 1.- Separando fuentes impositivas; 2.- Regulando la concurrencia de fuentes impositivas; 3.- Estableciendo cuotas adicionales o suplementarias; 4- El de asignaciones tributarias, subvenciones o transferencias; 5.- Previendo sistemas de créditos fiscales; y 6.- La participación o coparticipación de los niveles de gobierno.

De ahí que la justificación de la tesis doctoral, se avoque en este punto, en analizar las bondades y complicaciones que pueden tener cada una de estas soluciones que otros países han aplicado y como han funcionado en la recaudación.

En México, bajo la tendencia de la separación de fuentes impositivas, se reformó el artículo 115, CPEUM, publicada el 3 de febrero de 1993, DOF, en el que se otorgaron facultades exclusivas en materia inmobiliaria a los Municipios, pero que no fue del toda afortunada, porque estas facultades exclusivas, sólo lo son frente a los Estados y no ante la Federación, porque ésta última puede seguir gravando a la materia inmobiliaria, al permitírsele así la fracción VII, del artículo 73, CPEUM.¹⁶

En este punto, dejaríamos asentado como interrogantes a dilucidar: *¿La colaboración administrativa fiscal federal entre la Federación y los Estados ha sido benéfica para el contribuyente? ¿Son los niveles de gobierno los principales interesados en que persista la colaboración administrativa fiscal federal, aunque el gobernado resienta inseguridad jurídica? ¿Será la separación y asignación de*

¹⁵ **Sistemas de Coordinación de Potestades Tributarias a distintos niveles de Gobierno en el Régimen Federal Argentino**, Tratado de Tributación, Tomo II, Ob.Cit., Páginas 30 y 31.

¹⁶ Sobre el mismo tema, Emilio O. Rabasa, expresa que; “A diferencia de los federalismos estadounidense y mexicano, donde lo no otorgado expresamente a la Federación, se encuentra reservado a los Estados, en el federalismo canadiense, las provincias exclusivamente tienen los poderes específicamente enumerados en el Acta Constitucional de 1867, en sus secciones 92 y 92-A. En otras palabras, las facultades residuales son federales”. **Las Constituciones de Canadá, los Estados Unidos de América y México**, Editorial Porrúa S.A. de C.V. y Universidad Nacional Autónoma de México, México 2003, Página 25.

fuentes impositivas a cada nivel de gobierno, el criterio más eficaz para evitar la doble o múltiple tributación?

Para llevar a cabo el análisis de este tema, tomaremos como referencia a Antonio Giménez Moreno en su obra “**Federalismo Fiscal**”, el cual realiza un detenido estudio del Federalismo fiscal existente en países como Alemania, Australia, Suiza, Estados Unidos de Norteamérica y Canadá. El estudio comparado que este autor desarrolla, es trasladable a nuestro País, para entender y comprender, hacia donde se dirige el Federalismo Fiscal que ha planteado la Convención Nacional Hacendaria. Los datos que nos aporta su obra son los siguientes:

	ISR-PF	ISR-PM	SegSocial	Prop-Inmob	Consumo
Alemania					
Central	43	37	100	2	62
Regional	37	33	0	49	36
Municipal	20	30	0	49	2
Australia					
Central	100	100	100	0	66
Regional	<u>0</u>	<u>0</u>	0	64	34
Municipal	0	0	0	36	0
Canadá					
Central	63	67	82	0	41
Regional	37	34	18	22	59
Municipal	0	0	0	78	0
USA					
Central	82	80	99	10	15
Regional	17	18	1	7	68
Municipal	1	2	0	83	17
Suiza					
Central	27	43	100	31	92
Regional	40	35	0	43	8
Municipal	33	22	0	26	0

Fuente: Antonio Giménez M, Federalismo Fiscal, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia 2003, España, Segunda Edición, Página 122

Ello revela:

a.- Que en países como Australia, USA y Canadá, la recaudación federal se centra en el Impuesto Sobre la Renta para personas físicas.

b.- Que en países como Alemania y Suiza, la recaudación federal se centra en lo que en México se conoce como “Aportaciones de Seguridad Social”.

c.- En la mayoría de estos países, la recaudación del Impuesto Sobre la Renta para personas Morales no es representativa, salvo el caso de Australia

d.- Que en la Mayoría de estos países, es mayor la recaudación federal de los Impuestos al Consumo, que la relativa al Impuesto Sobre la Renta para personas Morales, salvo al caso de USA.

e.- Que sólo en el caso de Suiza, los ingresos derivados de la propiedad inmobiliaria, son representativos para la federación.

Por último, en cuanto a este tema, tomaremos como referencia la obra de Richard Musgrave, (*“La Hacienda Pública, Teórica y Aplicada”*), quien analiza detenidamente el comportamiento de la Hacienda Pública de los Estados Unidos de Norteamérica, en el ámbito del Federalismo Fiscal y el análisis histórico que efectúa el Maestro Sergio Francisco de la Garza, sobre las Convenciones Nacionales Hacendarias que ha habido en México, en su obra *“Derecho Financiero Mexicano”*.

2.2.5.- el Derecho a la Información en las cargas fiscales

A decir de Teodoro González Ballesteros,¹⁷ *“el derecho a la información es el punto de partida previo para la existencia de un régimen democrático: para elegir primero hay que conocer, y para conocer hay que estar informados. No es posible la existencia de una sociedad democrática, ni la garantía de un Estado de Derecho, si previamente no es real y efectivo el derecho a recibir información”*.

En el caso en particular, esta línea de investigación, se enfocará hacia la Garantía constitucional que encierra el Derecho a la Información y que implica, garantizar por parte del estado, a los contribuyentes, frente a la obligación de contribuir al gasto público, informar a los contribuyentes:

I.- De la obligación impuesta a los gobernados, para contribuir de tal o cual manera;

II.- De la obligación para contribuir con determinada tasa o tarifa;

III.- Porqué se eligió una tasa fija en lugar de una tarifa progresiva, o;

¹⁷ **Derecho a** La Información, Condición de Estado democrático, www.el-mundo.es/nacional. Véase también *“Derecho a la información en México: propuestas para su regulación, Su concepción, su historia, sus fronteras, sus caminos posibles”*, Jorge Carpizo”. fundacionbuendia@prodigy.net.mx). Por su parte Eduardo Andrade Sánchez, sobre la Garantía del Derecho a la Información, expresa que: *“consiste en un derecho de los ciudadanos a requerir del Estado, información de ciertas características respecto a las actividades del mismo, lo cual implica, a diferencia del primer sentido, una obligación de hacer por parte del estado”, es decir, “El Estado no puede ni debe actuar en secreto, debe explicar sus acciones tanto a los individuos en lo particular como a los representantes de los medios sociales de comunicación”*. **Constitución Política Mexicana Comentada**, Tomo I, Ob.Cit., Página 94.

IV.- Cuál sería el impacto recaudatorio entre los obligados a contribuir.

En México, el Legislador Federal dio un paso muy importante para establecerla en el artículo 34, Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2003 y reiterarla en el ejercicio fiscal del 2005, en el artículo 37, pero resulta necesario realizar la investigación con el fin de conocer y determinar, que alcance le han dado otros países. En España, un importante avance también lo representa el artículo 3, de la Ley Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que garantiza varios derechos en materia de ser informado en materia fiscal, como por ejemplo, las obligaciones tributarias a cumplir. Con este motivo procedemos a transcribirlo:

Artículo 3.º Derechos generales de los contribuyentes.

Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

a) **Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias** acerca del contenido y alcance de las mismas.

b) *Derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.*

c) *Derecho de ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.*

d) **Derecho a conocer el estado de tramitación** de los procedimientos en los que sea parte.

e) *Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión tributaria en los que tenga la condición de interesado.*

f) *Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas.*

g) *Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante.*

h) *Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.*

i) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

j) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa.

k) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

l) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución.

*m) **Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.***

*n) **Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley***”.

Regresando al caso de México, tan sólo en los años 2002 y 2003, en nuestro país, fueron abundantes las reformas y modificaciones fiscales, de las cuales el contribuyente, nunca tuvo la información básica de su implementación. Uno de los casos ya lo menos comentado, como es el caso del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, el otro se refiere al Impuesto Sobre la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios (ISBSS) con una vida efímera, del 1° de enero al 31 de diciembre del 2002.

Para el año 2004, existen algunas medidas tributarias implementadas de las que el contribuyente se enteró hasta su publicación, sin conocer, ni poder acceder a la información en el Poder Legislativo del porqué se implementaron, como son los casos, entre otros, de:

a.- Que los denominados “pequeños contribuyentes” pagarán aplicando a la base gravable coeficientes, en lugar de una tasa general del 15%

b.- Que los contribuyentes que enajenen gasolina y gas natural, deban contar con controles volumétricos

c.- Que constituya un delito fiscal, vender gasolina o gas, fuera de las zonas geográficas determinadas

Tendremos que delimitar el alcance del denominado Derecho a la información, para que no se confunda con la Garantía de motivación jurídica y con el Derecho de Petición.

Desde ahora adelantamos dos conclusiones preliminares:

1.- La mayoría de las Constituciones americanas y la española, se han centrado en el Derecho del gobernado para tener acceso a la información de los actos de los Poderes Ejecutivo y Judicial, pero no del Legislativo

2.- La mayoría de las constituciones americanas y la española, no han profundizado sobre el Derecho a la Información que tienen los contribuyentes para conocer los motivos de la implementación de modificaciones, adecuaciones o nuevas medidas fiscales, tales como, cambio de tasas, exenciones, eliminación o creación de estímulos fiscales, etcétera.

3.- DISEÑO METODOLOGICO:

3.1.- Exposición de la metodología que se piensa seguir para someter la hipótesis de trabajo a comprobación o refutación.

3.1.1.- Evidencia con la que se cuenta.

I.- El texto de las Constituciones de Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Costa Rica, Ecuador, El Salvador España, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Portugal, Unión Europea, Uruguay y Venezuela.

Adicionalmente, se cuenta con el texto de las Constituciones de Alemania, Canadá, Estados Unidos, Italia y Francia, que son magníficos referentes para el estudio comparativo

II.- La base de datos que poseen: la OIT, la OEA, la FAO, La UNESCO, la CEPAL, el Instituto Para el Desarrollo de las Haciendas Públicas en México (INDETEC), el Banco Mundial, la OCDE, en tratándose de Gasto público destinado a los Derechos Sociales y a los Derechos Colectivos, así como al comportamiento de la recaudación de los ingresos tributarios, en México, en Europa y en América Latina

III.- El texto de los tratados internacionales siguientes: *El Pacto Internacional De Derechos Económicos, Sociales y Culturales, La Declaración sobre el derecho al desarrollo, La Declaración sobre el derecho y el deber de los individuos, los grupos y las instituciones de promover y proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales universalmente reconocidos y La Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social, así como la Convención Americana de los Derechos Humanos.*

IV.- Las tesis y Jurisprudencias, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México ha sustentado, sobre todo en materia de los Principios de Legalidad, Equidad y Proporcionalidad Tributaria.

La muestra a la que se aplicará, es a nuestro país y la población de estudio será precisamente, el texto de los documentos constitucionales aludidos. La magnitud que tienen las observaciones, van referidas a la mayoría del análisis de las constituciones iberoamericanas, para que haya coincidencia con la pregunta y la hipótesis.

En aquellos casos, en los que no existe referencia constitucional latinoamericana, (federalismo fiscal), estoy acudiendo a modelos europeos, como son los casos de Alemania y de Francia, así como a los modelos de América del Norte (Canadá y USA).

3.1.2.- Las técnicas de Investigación. Consistirán en lo siguiente:

3.1.2.1.- El derecho comparado o comparativo jurídico. Para confrontar los textos de las Constituciones Iberoamericanas, para extraer sus coincidencias y diferencias en el ámbito de las garantías fundamentales del contribuyente.

Queremos aprovechar la experiencia legislativa de otras latitudes, parafraseando a Mauro Cappeletti, para realizar profecías científicas, *“porque sobre la base de la investigación realizada, puede sacar a la luz tendencias evolutivas, las cuales presumiblemente están destinadas a continuar y difundirse, a estar radicadas en problemas y necesidades reales de la sociedad, y al haber sido “valoradas” a la luz de los datos empíricos concernientes a su eficacia en la solución del problema, Pero es en verdad profeta “científico”, porque su predicción del futuro no se basa en sus preferencias o idiosincrasias, como tampoco en intuiciones o “iluminaciones” personales, sino en resultados de un análisis concreto de la realidad social”.*¹⁸

Como parte del Derecho comparado, consultamos las obras de Guiseppe de Vergottini (Derecho Constitucional Comparado, UNAM y Secretariado Técnico-SEPS, México), Cesar Albiñana (Sistema Tributario Español Comparado, Editorial Tecnos, Madrid, España Editorial) y María Isabel Álvarez Vélez (Las constituciones de los 15 estados de la Unión Europea, Editorial Dykinson, Madrid España)

En este punto, utilizaré el método deductivo para tratar de formular algunas conclusiones sobre los datos analizados.

3.1.2.2.- Base de datos. Acudir a la que poseen: la OIT, la OEA, la FAO, la Organización Panamericana de la Salud, la UNESCO, la CEPAL, el Instituto Para el Desarrollo de las Haciendas Públicas en México (INDETEC), el Banco Mundial, la OCDE, y la SHCP, en tratándose de Gasto público destinado a los Derechos Sociales y a los Derechos Colectivos, así como al comportamiento de la

¹⁸ Citado por Enrique Uribe Arzate, El Tribunal Constitucional, Universidad Autónoma del Estado de México, México 2002, Primera Edición, Página 198.

recaudación de los ingresos tributarios, en México, en Europa y en América Latina, así como de la recaudación federal participable en México.

En este punto, utilizaré el método deductivo para tratar de otorgar algunas conclusiones sobre las cifras analizadas, así como el método inductivo para proponer algunos principios derivados de estas cifras o datos.

3.1.2.3.- Las Jurisprudencias y precedentes de los Tribunales Constitucionales. Acudir a las Jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia en México y buscar criterios similares de otros tribunales, para que a través del método deductivo, proponer o dar algunas conclusiones sobre lo analizado.

Igualmente tomaremos en cuenta, entre otras, las obras "**Fallos Históricos de la Suprema Corte de Justicia de Estados Unidos de América**, Selección, Traducción y Prólogo de Guillermo Guzmán Orozco, Poder Judicial de la Federación, Primera Edición, Noviembre de 2000) y "**El Sistema Jurídico de los Estados Unidos de América**, Centro de Estudios Constitucionales México-Centroamérica, Rafael Márquez Piñero, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México y Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, México 1994)

3.1.2.4.- Acudir a Diccionarios especializados. Como son: el Diccionario Jurídico Mexicano y el Diccionario de Seguridad Social, ambos del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, así como el Diccionario de Derecho Constitucional de Miguel Carbonell, de Editorial Porrúa S.A.

3.1.2.5.- Acudir a bibliografía especializada sobre el tema investigado. Por ejemplo; En el tema particular, de los Derechos Colectivos o difusos, confrontaré las opiniones de María del Pilar Hernández Martínez, (*Hernández Martínez, María del Pilar, Mecanismos de Tutela de los Intereses Difusos y Colectivos, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 199*), de Nicolás M. López Calera, (Obra citada), de Miguel Carbonell (Los Derechos Fundamentales en México, Editorial Porrúa S.A.) y Eduardo Ferrer Mc Gregor, Interés Legítimo y Juicio de Amparo en las Acciones Colectivas, Editorial Porrúa S.A.

En materia del Federalismo fiscal, analizaremos las propuestas y los resultados de la reciente Convención Nacional Hacendaria en México, toda vez que para el año 2005, se logró: Fortalecer las finanzas públicas estatales con dos tipos de fuentes; un Impuesto Sobre la Renta estatal y un Impuesto al Consumo, a través del Impuesto a las ventas

Lo anterior, para que la muestra que estamos tomando en el caso de México, podemos compararlo con casos similares de América Latina

También, en materia de Federalismo fiscal, analizaremos y confrontaremos las obras consistentes en "Comentarios a la Constitución de los Estados Unidos de

América”, *James Kent* y *J. Carlos Mexía*, (Grandes Clásicos del Derecho, Volumen 3, Oxford University Press, México 1999, Primera Edición) y “Comentario abreviado a la Constitución de los Estados Unidos de América”, *Joseph Story*, (Grandes Clásicos del Derecho, Volumen 6, Oxford University Press, México 1999, Primera Edición.). Importante será, también en este tema, la obra de Antonio Giménez Moreno, en su obra “Federalismo Fiscal”, el cual realiza un detenido estudio del Federalismo fiscal existente en países como Alemania, Australia, Suiza, Estados Unidos de Norteamérica y Canadá.

Trascendente será también acudir, en México, a las Gacetas parlamentarias y el Diario de los debates, de la Cámara de Diputados y de la Cámara de Senadores.

A través de estos documentos, se obtendrán los datos de exposición de motivos en materia fiscal, para tratar de formular algunas conclusiones en materia de los Principios de Legalidad, Equidad y Proporcionalidad Tributaria

3.2.- Directrices Generales. Establecemos las siguientes para el proyecto de investigación:

I. Que sea *objetivo*, atendiendo a los objetos (textos legales y doctrinales) que se describirán y caracterizarán, independientemente del sujeto observador, para ello, nuestro objeto serán los ordenamientos constitucionales y leyes secundarias tributarias que se estudiarán, vinculadas con la doctrina y tesis de los tribunales que se han sustentado sobre la materia de estudio.

II.- Que tenga como finalidad realizar un estudio racional, en el sentido de atender a conceptos y razonamientos regidos por la lógica

III.- Que el estudio sea sistemático, organizando las indagaciones y en los pronunciamientos que se realicen, incluyéndolos en sistemas que abarquen totalidades mayores

IV.- Que siga el camino de la *verificación*, en cuanto a los enunciados o pronunciamientos que se hagan, tratando de demostrarlos con los argumentos que se hayan recabado en la investigación

Es decir, como lo asienta Juan Ramón Capella¹⁹ *“lo esencial de la actividad científica consiste en elucidar ese material, en cuestionarlo enteramente, incluyendo los preceptos desde los cuales ha sido obtenido; en reflexionar sobre él con imaginación. . . El necesario trabajo de elucidación es particularmente interesante en las ciencias sociales, donde a veces es menos necesarios obtener nuevas informaciones sobre el universo estudiado que esclarecer y criticar las existentes”*

¹⁹ Elementos de Análisis Jurídico, Editorial Trota S.A., Madrid, España, 1999, Primera Edición, Página 33

V.- Que los *enunciados o pronunciamientos son falibles*, bajo la premisa de que serán provisionalmente definitivas, mientras que no sean superadas por otros estudios en la materia

El mismo Ramón Capella²⁰ asienta que; *“nuestro conocimiento, en el fondo, procede no sólo por descubrimiento de verdades, sino también por eliminación de falsas ideaciones”*

VI.- Que sea riguroso, en el sentido de que los pronunciamientos sean claros, precisos y transparentes.

Es en este momento, en el que llegaremos a las hipótesis, como primer paso de la teorización y que consiste en, valga la redundancia, *“establecer hipótesis para interrelacionar experiencias diversas”*.²¹

VII.- Que sea transferible, en tanto que todo aquél que lea la obra una vez concluida, pueda adquirir el conocimiento que el libro contenga

VIII.- Que sea general, para que los hechos singulares (Constitución de un país determinado), se convierta en categorías generales, es decir, sugerir su implementación, de ser posible, a las demás constituciones analizadas, y;

IX.- Que sea predictivo, en el sentido de que analice los hechos jurídicos conocidos y haya predicción, en base a la investigación realizada, sobre los hechos jurídicos no observables todavía

²⁰ Ob.Cit., página 30.

²¹ Juan Ramón Capella, Ob.Cit., Página 29.

BIBLIOGRAFIA:

Abdó Francis, Jorge, *Sistemas de Distribución de Atribuciones en los Estados Federales*, www.bibliojuridica.org.mx.

Albiñana, Cesar, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Editorial Tecnos, Madrid, España, 1992, Segunda Edición.

Arce Gordillo, Juan Pablo, *Análisis Comparativo entre los criterios del Defensor del Pueblo (España) y el Procurador de los Derechos Humanos (Guatemala), en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, Centro de Estudios Constitucionales México-Centroamérica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México y Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, México 1999.

Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Editorial Porrúa S.A. de C.V., Vigésima Novena Edición, México 1999.

Casás, José Osvaldo, *“Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente” (A partir del principio de reserva de ley tributaria)*, Editorial AD-HOC, Primera Edición, Buenos Aires, Argentina, agosto 2002.

Constitución Política Mexicana Comentada, Tomo I, Décima Quinta Edición, México 2000, Editorial Porrúa S.A. de C.V., Página 94.

Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa S.A. de C.V., e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomos A-CH, D-F, I-O y P-Z, Décima Quinta Edición, México 2001.

Fallos Históricos de la Suprema Corte de Justicia de Estados Unidos de América, Selección, Traducción y Prólogo de Guillermo Guzmán Orozco, Poder Judicial de la Federación, Noviembre de 2000, Página 152

Fix Zamudio, Héctor, *Tendencias Actuales del Derecho Comparado*. <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1793/5.pdf>

Flores, Imer, *Sobre la Jerarquía Normativa de Leyes y Tratados. A propósito de la (eventual) revisión de una tesis*, Cuestiones constitucionales, Número 13, Julio-diciembre 2005. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/88/art/art4.htm>.

Gil Rendón, Raymundo, *El Ombudsman en el Derecho Constitucional Comparado*, Editorial Mc Graw Hill, México 2002, Primera Edición.

Herrera Molina, Pedro H., (Dirección), *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria*

del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Año 2004, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid (España) 2005.

Kent, James y J. Carlos Mexía, *Comentarios a la Constitución de los Estados Unidos de América*, Grandes Clásicos del Derecho, Volumen 3, Oxford University Press, México 1999.

Magaloni Kerpel, Ana Laura, *El Precedente Constitucional en el Sistema Judicial Norteamericano*, Editorial Mc Graw Hill, Madrid, España 2001.

Márquez Piñero, Rafael, *El Sistema Jurídico de los Estados Unidos de América*, Centro de Estudios Constitucionales México-Centroamérica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México y Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, México 1994.

Naveira de Casanova, Gustavo J., *El Principio de no confiscatoriedad (Estudio en España y Argentina)*, Editorial Mc Graw Hill, Madrid, España, 1997.

Principios Tributarios Constitucionales, Tribunal Fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca (España) e Instituto Cultural Domesq (México), México 1992.

Rabasa, Emilio O., *Las Constituciones de Canadá, los Estados Unidos de América y México*, Editorial Porrúa S.A. de C.V. y Universidad Nacional Autónoma de México, México 2003, Primera Edición.

Reyes Altamirano, Rigoberto, *El Reglamento Fiscal (Análisis de la Facultad Reglamentaria)*, Tax Editores Unidos S.A. de C.V, México 2003.

Story, Joseph, *Comentario abreviado a la Constitución de los Estados Unidos de América*, Grandes Clásicos del Derecho, Volumen 6, Oxford University Press, México 1999, Primera Edición.

Tratado de Tributación, Tomo I y II, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Desalma, Ciudad de Buenos Aires, Argentina, 2003.

Uribe Arzate, Enrique, *El Tribunal Constitucional*, Universidad Autónoma del Estado de México, México 2002.

Villarroel Villarroel, Daniel, *Derecho de los Tratados en las Constituciones de América*, Editorial Porrúa S.A., México 2004.

LEGISLACIÓN MEXICANA CONSULTADA:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ley Aduanera
Ley de Comercio Exterior
Ley de Coordinación Fiscal
Ley del Impuesto al Valor Agregado
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
Ley del Impuesto sobre la Renta

PÁGINAS DE INTERNET:

<http://es.wikipedia.org/wiki/>

http://www.boe.es/g/es/bases_datos_tc/tc.php

<http://www.camaradediputados.gob.mx>

<http://www.eclac.cl/cgi-bin>.

<http://www.ief.es/investigación/temas>

<http://www.inafed.gob.mx>

<http://www.indetec.gob.mx/cnh>

<http://www.juridicas.unam.mx>

<http://www.pdba.georgetown.edu/Comp/Derechos/igualdad>.

<http://www.sat.gob.mx>.

<http://www.senado.gob.mx>

<http://www.scielo.cl/scielo.php>

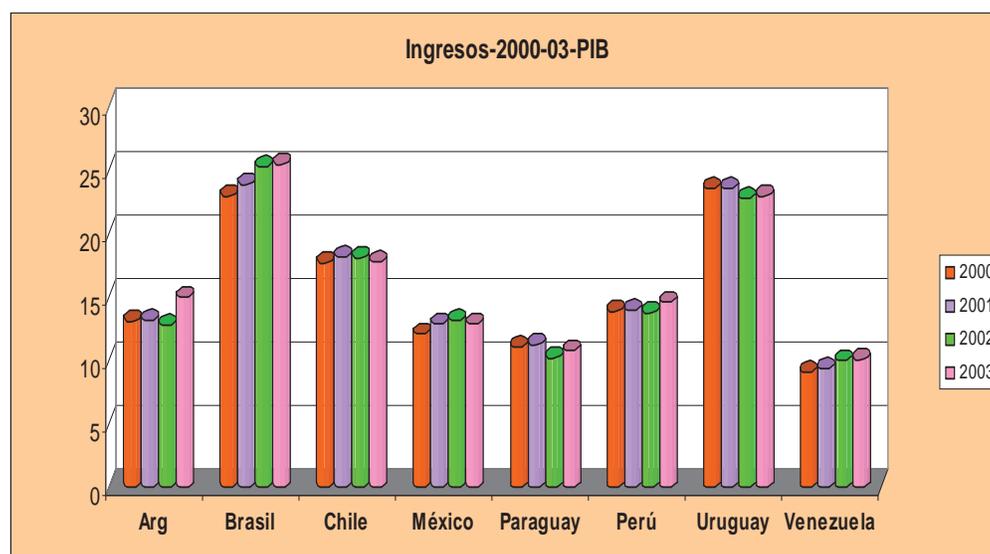
<http://www.un.org/spanish/aboutun/charter.htm>.

http://www.unhchr.ch/spanish/html/intlinst_sp.htm.

ANEXO 1: Acción que inició la Defensoría del Pueblo (www.defensoria.gov), en Venezuela, para que los que padecen déficit visual, puedan tener acceso a la información a través de los canales de televisión.

Defensoría del Pueblo contra los canales de televisión Venevisión, Cmt, Rctv, Vtv, Globovisión. *En fecha 07 de octubre de 2003, la Defensoría del Pueblo introdujo una demanda de protección por intereses colectivos y difusos a favor de las personas que padecen con déficit visual. Esta Institución, de acuerdo a sus competencias atribuidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, inició a través de los medios de alternativos de resolución de conflictos mesas de diálogo con los distintos representantes de los medios de comunicación social, a fin de contribuir con el cumplimiento del artículo 81 in comento, conllevando a la emisión de ciertas recomendaciones las cuales versaron entre otras cosas, en la incorporación del lenguaje de señas o el sistema de subtítulos en las pantallas de la televisión venezolana durante la transmisión de los programas informativos destinados a todo público. Tales recomendaciones surge ante la inminente violación del derecho a la información que hasta nuestros días padecen las personas que sufren de discapacidad auditiva, toda vez que el Estado y los medios son corresponsables de garantizar la protección de personas que presenten alguna deficiencia o discapacidad, contribuir con el servicio de la colectividad y su desarrollo integral, en igualdad de oportunidades, tal como lo plasman los artículos 101 y 108 de nuestra Carta Constitucional, como es el deber de coadyuvar con los medios de comunicación en el acceso universal a la información, de igual manera la emisión, recepción y circulación de la información cultural, recaen también sobre los medios de comunicación social. En tal sentido, se realizó demanda por intereses colectivos y difusos a fin de interponerla por ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.*

ANEXO 2: Ingresos Tributarios en relación con el PIB, según la CEPAL.



El gráfico se soporta con las cifras siguientes:

Gobierno Central														
América Latina: Ingresos Tributarios (incl./ Contribuciones Sociales)														
(% de PIB)														
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 (p)
Argentina	11.1	12.2	13.1	13.9	13.6	12.9	12.3	12.7	12.9	12.9	13.1	13.2	12.8	15.1
Bolivia	8.2	8.5	10.2	10.6	11.1	11.8	13.1	14.4	14.8	14.0	14.0	13.8	14.1	15.1
Brasil	20.7	16.9	17.6	18.5	20.8	20.5	19.8	20.1	20.9	22.7	23.0	23.9	25.3	25.5
Chile	15.6	17.3	17.8	18.3	17.5	16.8	17.9	17.6	17.7	17.1	17.7	18.2	18.1	17.8
Colombia	8.7	10.7	11.3	11.8	12.8	13.4	14.2	15.2	15.5	15.4	15.8	17.5	17.4	17.6
Costa Rica	11.0	11.3	11.9	12.0	11.6	12.3	12.6	12.5	12.6	11.9	12.3	13.2	13.2	13.4
Ecuador	10.1	10.2	9.9	10.0	10.6	10.8	9.8	11.8	12.4	12.5	11.6	13.4	14.5	13.7
El Salvador	9.5	10.1	11.7	11.4	12.4	13.8	13.5	13.0	12.8	12.8	13.0	12.3	13.0	13.4
Guatemala	6.9	8.2	8.4	8.1	6.9	8.1	8.9	9.1	8.9	9.6	9.7	9.9	10.9	10.6
Haití	7.3	7.5	4.4	4.7	2.5	5.5	6.9	8.7	8.3	8.8	7.9	7.4	8.2	9.0
Honduras	15.4	16.3	16.0	16.4	15.6	16.9	14.7	14.0	17.0	18.1	16.7	16.5	16.4	16.2
México	12.6	12.7	13.4	13.7	13.7	11.4	10.9	11.6	12.0	12.9	12.1	12.9	13.2	12.9
Nicaragua	9.0	12.4	13.6	13.0	13.7	14.2	14.2	15.7	17.2	17.1	17.4	16.9	17.6	19.0
Panamá	15.4	16.0	15.7	16.2	15.8	15.2	13.7	15.0	14.0	14.7	13.9	13.8	13.8	13.6
Paraguay	9.2	9.1	9.3	9.3	10.6	12.2	11.5	11.8	11.6	11.1	11.1	11.3	10.2	10.8
Perú	10.7	13.1	14.1	14.3	14.9	15.4	15.8	16.0	15.6	14.3	13.9	14.2	13.8	14.6
República Dominicana	11.0	12.4	14.4	15.5	14.6	14.4	13.7	15.3	15.6	16.2	15.7	16.5	16.4	15.0
Uruguay	22.4	23.1	24.6	23.8	23.3	23.1	23.1	23.6	24.1	24.1	23.6	23.6	22.8	23.1
Venezuela	4.2	4.7	5.7	6.9	9.1	8.6	7.9	9.8	11.1	11.0	9.1	9.4	10.0	10.1
Promedio AL	11.5	12.2	12.8	13.1	13.2	13.5	13.4	14.1	14.5	14.6	14.3	14.6	14.8	15.1

Fuente: ILPES-CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

(p) Preliminar.

ANEXO 3: Extracto de la sentencia dictada en la Controversia Constitucional, publicada el día 16 de julio de 2002, en el DOF, referente a la interpretación del "Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se indican y se amplía el estímulo "fiscal que se menciona", emitido por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos".

Ejemplo de la inseguridad jurídica que puede generar esta delegación legislativa, se presentó en México, cuando el Presidente de la República emitió el "**Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se indican y se amplía el estímulo "fiscal que se menciona", emitido por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos**", publicado en el DOF, el 5 de marzo de 2002, en virtud de que el titular del Ejecutivo, estableció exenciones fuera de ley, lo que motivó que el Poder Legislativo interpusiera controversia constitucional ante la SCJN. En su sentencia, la SCJN razonó lo siguiente:

Página 59 de la sentencia:

"toda vez que la exención en materia impositiva consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídica tributaria (sujetos, objeto, cuota, tasa o tarifa), por razones de equidad, conveniencia o política económica, se libera de su obligación fiscal al sujeto pasivo, dicha figura jurídico-tributaria debe estar expresamente consignada en la ley" y por ello "se concluye que igualmente se reserva a la ley formal y material expedida por el órgano legislativo, la exención de impuestos, ya que esta figura guarda una conexión inseparable con los principios mencionados en materia tributaria, especialmente con los de reserva de ley, legalidad y equidad, en tanto que constituye un elemento esencial del tributo"

Página 60 de la sentencia:

"que la Cámara de Diputados si estaba Legitimada para reclamar la Invasión de esferas atribuciones en virtud de que" por mandato constitucional es al Poder Legislativo Federal a quien corresponde la facultad para establecer una exención de impuestos, es claro que esa circunstancia es la que confiere a la actora un interés legítimo para acudir a esta vía, en tanto pudiera existir una afectación a dicha atribución con motivo de la expedición del "Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se indican y se amplía el estímulo fiscal que se menciona"

Página 67 de la sentencia:

"el Ejecutivo Federal se encuentra limitado a decretar en forma total o parcial por un período determinado la liberación del pago de ciertas contribuciones, más no podrá modificar los elementos esenciales de los tributos" es decir, que el artículo 39 en estudio, "no concede al Ejecutivo Federal la facultad de establecer exenciones fiscales, en acatamiento del artículo 28 de la Constitución Federal"

Página 70 de la sentencia:

“el Ejecutivo Federal no puede válidamente hacer uso de esa facultad, cuando estime que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria, obedezca a la aplicación de un tributo fijado por el Congreso de la Unión a cargo de determinados sujetos o de hechos imponderables, es decir, con motivo de lo dispuesto en una ley tributaria federal, pues ese no es el alcance y sentido del artículo 39, fracción I, del Código Fiscal, que está dirigido a los casos en que debido a fenómenos naturales, económicos o sociales, se afecte o pueda afectar a una específica región o lugar del país, a una rama de industria o a una actividad específica . . . “el Ejecutivo Federal aplicó indebidamente el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y, de ahí, que transgrede el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que lo faculta para ejecutar puntualmente las leyes que expida el Congreso de la Unión”, porque “como se ha señalado, corresponde al Congreso de la Unión establecer las contribuciones, así como sus elementos esenciales, por lo que si dicho órgano legislativo estableció el impuesto especial sobre producción y servicios para la citada rama de la industria, cuando utilice edulcorantes distintos al azúcar de caña, el Ejecutivo Federal no puede hacer nugatoria esa facultad, so pretexto de aplicar el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación”

Derivado de esta controversia constitucional, se emitió sentencia por el Pleno de la SCJN, con una Declaratoria de invalidez con efectos generales el día 16 de julio de 2002, según el Resolutivo Segundo de la Sentencia, *el Decreto en cita, dejó de tener efectos al día siguiente, o sea el día 17 de julio de 2002*

ANEXO 4: Interpretación del SENIAT de Venezuela, (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria), sobre la interpretación del artículo 317 de su Constitución, respecto al Principio de no Confiscatoriedad en la tributación), (<http://www.seniat.gov.ve>.)

“La no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en un Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base al sistema democrático. De aquí se desprende la necesidad de evitar que el indispensable poder tributario se convierta en un arma de destrucción de la economía y de la sociedad, excediendo los límites más allá de los cuales los integrantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga.

La no confiscatoriedad no se traduce en una antinomia entre el derecho de propiedad y el tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo que exige soportar los gastos del Estado encargado de cumplir y hacer cumplir la constitución; no obstante, debe existir un límite al poder de imposición sin el cual el derecho de propiedad no tendría razón de ser.

Ese límite viene dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado clara y conceptualmente en el texto constitucional, más aun en un Estado federal en el cual el poder tributario es ejercido por distintos entes político territoriales.

Existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, aplicando una norma tributaria en la que el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada. De lo anterior se desprende que la no confiscatoriedad es un límite a la progresividad, y como quiera que esa progresividad atiende, al sistema tributario, igualmente la no confiscatoriedad debe armonizarse dentro de ese sistema tributario constitucional, independientemente que el principio se refiera a un tributo específico.

El exceso en el ejercicio del poder fiscal, puede ser considerado como una verdadera confiscación de bienes vedada por la constitución, ya que debe existir la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes puesto que el poder impositivo ha de ser ejercido de buena fe y para fines públicos, debe establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, en condiciones razonables y de manera tal que no constituya una confiscación”.

ANEXO 5: TEMARIO PROPUESTO PARA EL PROYECTO DE INVESTIGACION

CAPITULO PRIMERO: Los Principios Rectores de la Política fiscal y de la Hacienda Pública.

1.1.- Los Derechos Sociales en los Tratados Internacionales y su atención prioritaria a través del gasto público

1.2.- Los Derechos Colectivos en los Tratados Internacionales y su atención prioritaria a través del gasto público

1.3.- El Principio de razonabilidad en la tributación.

CAPITULO SEGUNDO: La Garantía de Legalidad Tributaria y el Principio de Reserva de Ley

2.1.- El Decreto Ley y Los Tratados Internacionales

2.2.- La Reserva de Ley en forma absoluta y relativa

2.3. La Delegación Legislativa

CAPITULO TERCERO: La Justicia fiscal como sistema integrador de la Capacidad Tributaria, la Equidad Fiscal y la No confiscatoriedad en la Tributación.

3.1.- La Justicia Fiscal como sistema y su justificación

3.2.- La Capacidad Tributaria

3.3.- La Equidad Tributaria

3.4.- La No Confiscatoriedad en la Tributación

CAPITULO CUARTO: La Seguridad Jurídica del Contribuyente en los Estados Federales.

4.1.- Las Fuentes Impositivas Federales

4.2.- Las Fuentes Impositivas Estatales

4.3.- *Las Fuentes Impositivas Municipales*

4.4.- *Las soluciones doctrinales para eliminar la doble o múltiple tributación*

CAPITULO QUINTO: El Derecho a la Información en Materia Fiscal

5.1.- *El Derecho a la Información como género.*

5.2.- *El Derecho a la Información en materia fiscal, como una especie del género del derecho de la información.*

5.3.- *Propuestas de implementación a las cartas fundamentales.*

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ABREVIATURA	SIGNIFICADO
ART. o ARTS:	<i>Artículo o artículos</i>
CFF:	<i>Código Fiscal de la Federación</i>
CPEUM:	<i>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos</i>
DOF:	<i>Diario Oficial de la Federación</i>
IEPS:	<i>Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</i>
IMPAC:	<i>Impuesto al Activo</i>
INPC:	<i>Índice Nacional de Precios al Consumidor</i>
ISAN:	<i>Impuesto Sobre Automóviles Nuevos</i>
ISBSS:	<i>Impuesto sobre bienes y servicios suntuarios</i>
ISCAS	<i>Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario</i>
ISR:	<i>Impuesto Sobre la Renta</i>
IVA:	<i>Impuesto al Valor Agregado</i>
LAMP:	<i>Ley de Amparo</i>
LCEX:	<i>Ley de Comercio Exterior</i>
LCF:	<i>Ley de Coordinación Fiscal</i>
LFD:	<i>Ley Federal de Derechos</i>
LIEPS:	<i>Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</i>
LIF:	<i>Ley de Ingresos de la Federación</i>
LIGIE	<i>Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación</i>
LIMPAC:	<i>Ley del Impuesto al Activo</i>
LISAN:	<i>Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos</i>
LISR:	<i>Ley del Impuesto Sobre la Renta</i>
LISTUVE:	<i>Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos</i>
LIVA:	<i>Ley del Impuesto al Valor Agregado</i>
RFC:	<i>Registro Federal de Contribuyentes</i>
RISAT	<i>Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria</i>
RISHCP:	<i>Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público</i>
RTFJFA	<i>Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa</i>
SAT	<i>Servicio de Administración Tributaria</i>
SCJN:	<i>Suprema Corte de Justicia de la Nación</i>
SHCP:	<i>Secretaría de Hacienda y Crédito Público</i>
SJF:	<i>Semanario Judicial de la Federación</i>
TFJFA	<i>Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa</i>

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ABREVIATURA	SIGNIFICADO
BID:	<i>Banco Interamericano de Desarrollo</i>
CEPAL:	<i>Comisión Económica para América Latina y el Caribe</i>
CFF:	<i>Código Fiscal de la Federación</i>
CPEUM:	<i>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos</i>
DOF:	<i>Diario Oficial de la Federación</i>
IDH:	<i>Índice de Desarrollo Humano</i>
IEPS:	<i>Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</i>
IMPAC:	<i>Impuesto al Activo</i>
INDETEC:	<i>Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas</i>
INEGI	<i>Instituto de Estadística, Geografía e Informática</i>
INPC:	<i>Índice Nacional de Precios al Consumidor</i>
ISR:	<i>Impuesto Sobre la Renta</i>
IVA:	<i>Impuesto al Valor Agregado</i>
LAMP:	<i>Ley de Amparo</i>
LAD:	<i>Ley Aduanera</i>
LCEX:	<i>Ley de Comercio Exterior</i>
LCF:	<i>Ley de Coordinación Fiscal</i>
LFD:	<i>Ley Federal de Derechos</i>
LIEPS:	<i>Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</i>
LIMPAC:	<i>Ley del Impuesto al Activo</i>
LISR:	<i>Ley del Impuesto Sobre la Renta</i>
LIVA:	<i>Ley del Impuesto al Valor Agregado</i>
ONU:	<i>Organización de las Naciones Unidas</i>
RFC:	<i>Registro Federal de Contribuyentes</i>
SCJN:	<i>Suprema Corte de Justicia de la Nación</i>
SHCP:	<i>Secretaría de Hacienda y Crédito Público</i>
SJF:	<i>Semanario Judicial de la Federación</i>
TFJFA	<i>Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa</i>

INDICE:

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO: LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LA POLÍTICA FISCAL Y DE LA HACIENDA PUBLICA, COMO GARANTÍA FUNDAMENTAL DEL CONTRIBUYENTE.

Página:
1-108

1.1.- Consideraciones previas sobre la Política Fiscal y la Hacienda Pública.

1.2.- Los Principios rectores que se sugieren incorporar a las Constituciones Iberoamericanas.

1.2.1.- Soporte Jurídico y cifras sociales y económicas, considerados para la propuesta de los Principios rectores que debe contener la Política Fiscal.

1.2.1.1. Instrumentos Jurídicos Internacionales.

1.2.1.2.- El Índice de Desarrollo Humano (IDH).

1.2.1.3. La Deuda Externa y el Gasto Social.

1.3.- El Principio de Autodeterminación para ejercer el Derecho al Desarrollo.

1.3.1.- El Principio de Autodeterminación de los Pueblos.

1.3.2.- El Derecho al Desarrollo.

1.4.- El Principio del destino prioritario del gasto público para atender los Derechos Sociales.

1.4.1.- Los Derechos Sociales y su Marco Jurídico.

1.4.1.1.- El Derecho a la Alimentación.

1.4.1.1.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Alimentación.

1.4.1.1.2. Algunos datos a nivel mundial de la malnutrición.

1.4.1.2.- El Derecho a la Educación.

1.4.1.2.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Educación.

1.4.1.2.2.- Algunas cifras y datos en América Latina, en materia de Educación.

1.4.1.3.- El Derecho a un Medio Ambiente Sano.

1.4.1.3.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a un Medio Ambiente Sano.

1.4.1.3.2.- Algunas cifras y datos en América Latina, en materia de atención al medio ambiente.

1.4.1.4.- El Derecho a la Salud.

1.4.1.4.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Salud. 1.4.1.4.2.- Algunas cifras del Gasto público en el Derecho a la Salud.

1.4.1.5.- El Derecho a la Seguridad Social.

1.4.1.5.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Seguridad Social.

1.4.1.5.2.- Algunas cifras del Gasto Público en el Derecho a la Seguridad Social.

1.4.1.6.- El Derecho a la Vivienda.

1.4.1.6.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Vivienda.

1.4.1.6.2.- Algunas cifras relacionadas con el Derecho a la Vivienda.

1.5.- El Principio del destino prioritario del gasto público para atender Los Derechos Colectivos.

1.5.1.- *Los Derechos de los Niños.*

1.5.1.1. *Las Constituciones Iberoamericanas y Los Derechos de los Niños.*

1.5.1.2.- *Algunas cifras y datos en materia de atención a los Derechos de los Niños.*

1.5.2.- *Los Derechos de las Personas con Capacidades Especiales o Discapacitados.*

1.5.2.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas y los Derechos de las Personas con Capacidades Especiales o Discapacitados.*

1.5.2.2.- *Algunas cifras y datos en materia de atención a los Discapacitados.*

1.5.3.- *Los Derechos de las Personas Adultos Mayores.*

1.5.3.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas y Los Derechos de las Personas Adultos Mayores.*

1.5.3.2.- *Algunas cifras y datos en materia de atención a las Personas Adultos Mayores.*

1.5.4.- *Los Derechos de los Grupos Indígenas.*

1.5.4.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas y los Grupos Indígenas.*

1.5.4.2.- *Algunas cifras y datos en materia de atención a Grupos indígenas.*

1.6.- El Principio de Razonabilidad en la Tributación o el Principio de Proporcionalidad en sentido estricto aplicado a la materia fiscal.

1.6.1. *Los Fines Extrafiscales en el Tributo o en la contribución.*

1.6.2.- *La Exposición de motivos en los ordenamientos fiscales, como instrumento para explicar la razonabilidad en la Tributación.*

1.6.3.- *El comportamiento de la recaudación tributaria en América Latina, como indicativo de la razonabilidad en la tributación.*

1.6.3.1.- *La recaudación global de los ingresos tributarios, en América Latina, en relación con el PIB.*

1.6.3.1.1.- *La recaudación de los Impuestos Directos en América Latina.*

1.6.3.1.1.1.- *Las Tasas en los Impuestos Directos, para personas físicas y personas morales o personas jurídicas.*

1.6.3.1.2. *La Recaudación de los Impuestos Indirectos en América Latina*

CAPITULO SEGUNDO: EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN UN ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO

2.1. El Principio de Legalidad en los Decreto Ley y en los Tratados Internacionales, atendiendo a la materia tributaria.

2.1.1.- *El Decreto Ley como fruto de la Delegación Legislativa*

2.1.1.1 *El Decreto Ley en las Constituciones Iberoamericanas.*

2.1.2.- *Reglas básicas a considerar para la emisión del Decreto Ley.*

2.1.2.1.- *La previa emisión de una Ley donde expresamente se faculte al Legislativo, para el ejercicio de la atribución delegada.*

2.1.2.2.- *Exigencias previas a la entrada en vigor del Decreto Ley.*

2.1.2.3.- *La materia sobre la que debe versar el Decreto Ley.*

2.1.2.4.- *La Facultad otorgada por el Legislativo, en los Decreto Ley, es para el Ejecutivo y no para sus dependencias.*

2.1.2.5.- *El control posterior del Decreto Ley.*

2.1.3.- *Los Tratados Internacionales y el Principio de Legalidad Tributaria.*

2.1.3.1.- *Reglas básicas a considerar para la celebración y ratificación de los Tratados Internacionales*

2.1.3.1.1.- *La celebración del Tratado Internacional por el Ejecutivo.*

2.1.3.1.2.- *El Control a priori o Ex ante de los Tratados Internacionales.*

- 2.1.3.1.3.- *La Aprobación de los Tratados por el órgano Legislativo.*
- 2.1.3.1.4.- *Es compromiso internacional, el adquirido por el Estado Federal, en los Tratados, aunque sólo sea a través de la firma del Presidente de la República y con la aprobación del poder legislativo.*
- 2.1.3.1.5.- *La Jerarquía de los Tratados Internacionales y su incorporación al Derecho Interno.*
- 2.1.3.1.6.- *Los Tratados Internacionales en materia fiscal y aduanera en México.*
- 2.1.4.- *Los Derechos Fundamentales en materia tributaria en el Decreto Ley y en los Tratados Internacionales.*
- 2.1.4.1.- *Los Derechos Fundamentales en el Decreto Ley o en la legislación delegada.*

2.1.4.2.- *Los Derechos Fundamentales en los Tratados Internacionales.*

2.2. El Principio de la Lege Promulgata o Las formalidades que deben regir al proceso de creación de la ley tributaria.

2.2.1.- *Las Fases del Proceso Legislativo.*

2.2.1.1.- *La Iniciativa de Ley.*

2.2.1.1.1.- *La presentación de la Iniciativa de Ley en las Constituciones Iberoamericanas.*

2.2.1.1.2.- *La Iniciativa en materia de ingresos tributarios y Egresos.*

2.2.1.1.3.- *La Iniciativa en materia del Presupuesto de Egresos en las Constituciones Iberoamericanas.*

2.2.1.2.- *La Fase de discusión y aprobación de la Iniciativa de Ley.*

2.2.1.2.1.- *La Cámara de Diputados como cámara de Origen, para discutir las Iniciativas de Leyes en materia fiscal.*

2.2.1.2.1.1.- *Otros ejemplos en México, sobre el proceso legislativo, en la aprobación de la Iniciativa de Ley, por la Cámara de Diputados como cámara de origen.*

2.2.1.2.2.- *Convocatoria para Período Extraordinario.*

2.2.1.3.- *La Sanción de la Ley.*

2.2.1.3.1.- *El Derecho de Veto.*

2.2.1.4.- *La promulgación y publicación de la Ley.*

2.2.1.5.- *La Vigencia de la Ley.*

2.2.1.6.- *La Impugnación del proceso legislativo, por vicios legales en cualquiera de sus fases o en su integridad, ante los Tribunales Constitucionales.*

2.3. El Principio de Legalidad material o el mandato al legislador que el Poder Constituyente establece al Poder Constituido, para que la ley tributaria, en sentido formal y material, regule la obligación de contribuir al gasto público.

2.3.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas y La reserva de ley en materia fiscal.*

2.3.1.1.- *La Reserva de Ley Absoluta y relativa.*

2.3.2.- *La Reserva de Ley Absoluta.*

2.3.2.1.- *Los lineamientos de los Tribunales Constitucionales sobre la reserva de Ley Absoluta.*

2.3.2.1.1.- *La Reserva de Ley Absoluta, rige para las contribuciones o tributos, o cualquier "prestación patrimonial", que establezca el deber de contribuir al gasto público.*

2.3.2.1.2.- *La Reserva de Ley en los elementos y accesorios de las contribuciones.*

2.3.2.1.3.- *La Reserva de Ley no rige para los ingresos públicos que no constituyen contribuciones.*

2.3.2.1.4.- *La Reserva de Ley Absoluta, no exige que el legislador esté*

- obligado a definir todos los términos y palabras usadas en la Ley.*
- 2.3.2.1.5.- *La Reserva de Ley Absoluta se cumple cuando los elementos de una contribución estén señalados en varias leyes o en una sola.*
- 2.3.2.1.6.- *La reserva de Ley es Absoluta para las exenciones, estímulos o beneficios fiscales.*
- 2.3.3.- *La Reserva de Ley Relativa.*
- 2.3.3.1.- *Los lineamientos de los Tribunales Constitucionales sobre la reserva de Ley relativa de la denominada “colaboración administrativa”.*
- 2.3.3.1.1.- *El Legislador debe establecer desde la ley, los requisitos que deben cumplirse para determinar algún elemento de la contribución, por parte de la autoridad administrativa.*
- 2.3.3.1.2.- *La Reserva de Ley es Relativa, cuando aplica a elementos secundarios relacionados con la obligación de contribuir.*
- 2.3.4.- *La facultad reglamentaria en materia tributaria y La Reserva de Ley Relativa.*
- 2.3.4.1.- *La facultad reglamentaria en las Constituciones Iberoamericanas.*
- 2.3.4.2.- *Algunos lineamientos de los Tribunales Constitucionales sobre la reserva de Ley relativa en la facultad reglamentaria*

CAPITULO TERCERO: LA JUSTICIA FISCAL COMO SISTEMA EN UN ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO

**Página:
271-368**

- 3.1.- La Justicia Fiscal como sistema, dentro de un Estado Constitucional.**
- 3.2.- La Justicia Fiscal, concebida como un sistema integrador.**
- 3.2.1.- *Los principios que integran a la Justicia Fiscal.*
- 3.2.2.- *La Justicia Fiscal como sistema en las Constituciones Iberoamericanas.*
- 3.3. El Principio de Capacidad Tributaria.**
- 3.3.1.- *El Principio de Capacidad Tributaria en las Constituciones Iberoamericanas.*
- 3.3.2.- *La Capacidad tributaria Objetiva o Absoluta.*
- 3.3.2.1.- *Elementos a considerar para determinar la capacidad tributaria objetiva o absoluta.*
- 3.3.3. *La Capacidad tributaria Subjetiva o Relativa.*
- 3.3.3.1.- *El Derecho al mínimo vital o al mínimo exento*
- 3.3.4.- *La Capacidad Tributaria, tratándose de las Contribuciones en particular.*
- 3.3.5.- *La Progresividad en la Tributación, como instrumento de la Capacidad Tributaria.*
- 3.4. El Principio de Equidad o Igualdad Tributaria.**
- 3.4.1.- *La Equidad o Igualdad Fiscal en las Constituciones Iberoamericanas.*
- 3.4.2.- *La Equidad o Igualdad Tributaria en Sentido Positivo.*
- 3.4.3. *La Equidad o Igualdad Tributaria en Sentido Negativo (La discriminación no arbitraria).*
- 3.4.3.1.- *La Exención Tributaria como instrumento para la discriminación no arbitraria.*
- 3.4.3.1.1.- *Clasificación de La Exención Fiscal.*
- 3.4.3.1.2.- *Los Subsidios o Estímulos Fiscales.*
- 3.5. El Principio de No Confiscatoriedad en la Tributación.**
- 3.5.1.- *El Principio de No Confiscatoriedad en las Contribuciones, en las Constituciones Iberoamericanas.*
- 3.5.2.- *La Autonomía del Principio de No Confiscatoriedad en la Tributación.*

- 3.5.2.1.- *La relación del Principio de No Confiscatoriedad en la Tributación con el Derecho de Propiedad.*
- 3.5.3.- *Perspectivas para abordar el análisis de la No Confiscatoriedad en la Tributación.*
- 3.5.3.1.- *Las tres formas de manifestarse la Confiscatoriedad en la Tributación.*
- 3.5.4.- *La Confiscatoriedad en la tributación, manifestada a través del efecto de no permitir una “ganancia razonable” o provocar “afectación patrimonial”.*
- 3.5.4.1.- *Análisis de algunos fallos referidos a “Ganancia Razonable” o a “Afectación Patrimonial”.*
- 3.5.4.1.1.- *En cuanto a la Tasa Excesiva.*
- 3.5.4.1.2.- *En cuanto a una Base Gravable Irreal.*
- 3.5.4.1.3.- *En cuanto a la denominada Contribución Especial por Mejoras.*
- 3.5.4.1.4.- *En cuanto a los Impuestos Indirectos.*
- 3.5.4.1.5.- *En cuanto a los Impuestos Aduaneros.*
- 3.5.5.- *La Confiscatoriedad en la Tributación, generada por el efecto “Presión Fiscal”, en virtud de la Doble Imposición o Plurimposición.*
- 3.5.5.1.- *Causas que generan la Doble Tributación Nacional.*
- 3.5.5.2.- *Propuesta de solución a la Doble Tributación Nacional.*
- 3.5.5.3.- *Elementos que configuran la doble o múltiple Tributación.*
- 3.5.5.3.1.- *La Doble Tributación y la “Unidad del sujeto pasivo”.*
- 3.5.5.3.2.- *La Doble Tributación y la “Unidad de Objeto”.*
- 3.5.5.4.- *La Doble Tributación Internacional.*
- 3.5.6.- *La Confiscatoriedad en la Tributación manifestada en desviarse de su finalidad el ingreso tributario y no atender el gasto público.*

CAPITULO CUARTO: LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE, ATENDIENDO A LA NO ARMONIZACIÓN DE LAS FUENTES IMPOSITIVAS, EN LOS ESTADOS FEDERALES. **Páginas: 369-425**

4.1.- Antecedentes del Federalismo.

4.1.1.- *Diversos conceptos de Federalismo.*

4.1.2.- *El Federalismo Fiscal.*

4.2.- Las Fuentes Impositivas del denominado “Gobierno Federal” o Federación, en las Constituciones Iberoamericanas.

4.2.1.- *Los criterios de la SCJN sobre las facultades exclusivas del Gobierno Federal o de la Federación en México.*

4.2.1.1.- *Instituciones de Crédito y Seguros.*

4.2.1.2.- *Servicios Públicos concesionados.*

4.2.1.3.- *Gasolina y productos derivados del petróleo.*

4.3.- Las Fuentes Impositivas del denominado nivel local o gobierno de Las Entidades Federativas o provincias.

4.4.- Las Fuentes Impositivas del denominado nivel gobierno del Distrito Federal o de la Capital Federal.

4.5.- Las Fuentes Impositivas del denominado nivel municipal o gobierno municipal.

4.5.1.- *Los criterios de la SCJN, en México, sobre las facultades exclusivas tributarias de los municipios.*

4.6.- Las diversas propuestas y soluciones implementadas en las Constituciones Iberoamericanas, para determinar las fuentes impositivas en cada nivel de gobierno y otorgar seguridad jurídica al

contribuyente en el Federalismo Fiscal.

4.6.1.- *Establecimiento de una lista de fuentes impositivas.*

4.6.1.1.- *El de Lista de fuentes exclusivas para cada nivel de Gobierno.*

4.6.1.2.- *El de Lista exclusiva para la Federación, reservando las demás para los Estados o Entidades Federativas.*

4.6.1.3.- *El de Lista exclusiva para la Federación, reservando las demás para los Estados o Entidades Federativas, pero otorgando facultades implícitas a la Federación.*

4.6.1.4.- *El de Lista exclusiva para la Federación, reservando las demás para los Estados o Entidades Federativas, pero con facultades expresas a la Federación para gravar cualquier otra fuente que requiera para cubrir el Presupuesto de Egresos, incluso por causas de emergencia pública.*

4.6.1.5.- *El de Lista de fuentes impositivas para la Federación y de los Estados.* 4.6.2.- *El sistema en el que el poder constituido, señala las directrices para evitar, corregir o subsanar la concurrencia tributaria de los niveles de gobierno o le establece ciertas directrices al poder constituido.*

CAPITULO QUINTO: EL DERECHO A SER INFORMADO EN MATERIA FISCAL

**Página:
426-490**

5.1.- Antecedentes y Contenido del Derecho a la Información.

5.1.1.- *El contenido de la garantía constitucional del Derecho a la Información.*

5.1.2.- *El Derecho de la Información y las Constituciones Iberoamericanas.*

5.1.2.1.- *La evolución del Derecho de la Información en México.*

5.2.- El Derecho a ser Informado

5.2.1.- *El Derecho a ser Informado en materia fiscal y lo que comprende*

5.3.- Las Fases del Derecho a ser Informado en materia fiscal.

5.3.1.- *El Derecho a ser informado en materia fiscal, de las razones o motivos que originaron la creación o modificación de los ordenamientos fiscales.*

5.3.1.1.- *El derecho a ser Informado, con motivo de la creación de nuevos impuestos*

5.3.1.2.- *El derecho a ser Informado, con motivo de la adecuación o modificación a los tributos ya existentes.*

5.3.1.3.- *El Derecho a ser informado en materia fiscal en lo relativo a los montos a recaudar por contribución.*

5.3.2.- *El Derecho a ser informado en materia fiscal, de los derechos y obligaciones con los que cuenta en el proceso de fiscalización.*

5.3.3.- *El Derecho a ser informado en materia fiscal, de los derechos con los que cuenta en el procedimiento de cobranza*

5.3.4.- *El Derecho a ser informado en materia fiscal, de los derechos con los que cuenta en los medios de impugnación.*

Conclusiones Finales:

**Página:
491-501**

Bibliografía

INTRODUCCION

Al presente le hemos denominado “*Garantías Fundamentales del Contribuyente*”, bajo la concepción de que con el término, garantía fundamental – a diferencia del concepto derecho fundamental- existe un mayor énfasis en el instrumento para proteger o salvaguardar valores humanos, partiendo del hecho de que la garantía, como instrumento del derecho se refiere a *ideas que individualizan un derecho fundamental*.

Para efectos de nuestro estudio, el concepto Iberoamérica, comprende a las naciones de América que antes formaron parte de los reinos de España y Portugal, como son: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia; Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, Puerto Rico, Uruguay y Venezuela. La justificación para escoger a esta región del mundo, para realizar nuestro comparativo jurídico, obedece a las grandes coincidencias históricas, legales y de idioma, en dichos países.

Sin embargo, para la aplicación del método comparativo o comparativo jurídico, se escogieron a las constituciones Iberoamericanas siguientes: *Argentina, Brasil, Chile, Colombia; Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, México, Paraguay, Perú, Portugal, Uruguay y Venezuela*, atendiendo a la disposición y acceso a la información jurídica que se requería para la presente investigación.

Precisamos que para la realización de la presente investigación, acudimos al Derecho Comparado,¹ no como “*una disciplina científica autónoma que se ocupa del análisis de los conceptos y principios del método jurídico comparativo*”, sino a “*la utilización práctica, de acuerdo con los lineamientos de la ciencia jurídica antes mencionada, del citado método de estudio, enseñanza e investigación*”

La estructura de la presente investigación, se centra en tres grandes ejes: el primero; que atiende a la revisión de los principios constitucionales financieros, en virtud de que existe el requerimiento impostergable de que la política fiscal y la

¹ Héctor Fix Zamudio aclara que “*si en ocasiones empleamos la expresión derecho comparado, esto se debe a que es la que ha predominado en el lenguaje jurídico, pues se utiliza en español, portugués, inglés y francés. Sin embargo, consideramos que es más correcta la expresión comparación jurídica que se utiliza preferentemente en idioma alemán (Rechtsver gleichung)*” y sobre la disputa entre ciencia y método del derecho comparado, establece que “*no es incompatible la idea de disciplina científica con la de método jurídico, ya que si bien es verdad que el llamado derecho comparado es un instrumento de conocimiento del derecho y, por tanto, un método jurídico, también lo es la necesidad de elaborar los conceptos y principios que se derivan del uso de dicho instrumento, que no puede aplicarse en forma indiscriminada. Por ese motivo, se ha llevado a cabo un conjunto de estudios sistemáticos que integran lo que podemos calificar como ciencia jurídica comparativa, es decir, una disciplina científica que analiza el método jurídico comparativo y establece los lineamientos de su correcta aplicación al enorme campo del derecho*”. “**Tendencias Actuales del Derecho Comparado**”. <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1793/5.pdf>

hacienda pública incorporen, como soporte, la atención prioritaria del derecho al desarrollo, de los derechos sociales y colectivos y de que haya razonabilidad en la tributación, en el sentido que las medidas fiscales a implementar sean las más adecuadas para la población.

Como segundo eje; se fija como finalidad, determinar el alcance y contenido de los principios constitucionales tributarios. En un primer momento, establecer que la legalidad tributaria debe analizarse con sus tres componentes: las leyes que el poder constituyente previene en las cartas fundamentales, como son los decreto ley y los tratados internacionales; el proceso legislativo que debe seguirse para la elaboración de la ley (la lege promulgata) y la reserva de ley, para que ésta y particularmente, la ley tributaria o fiscal,- como fruto de la actividad legislativa- se encargue de regular la obligación de contribuir al gasto público, permitiendo excepcionalmente que la autoridad administrativa colabore en regular las obligaciones secundarias derivadas del deber contributivo. En un segundo momento, considerar a la justicia fiscal como sistema, e integradora de los principios de la capacidad tributaria, equidad o igualdad fiscal y la no confiscatoriedad en la tributación, que se analizan respectivamente en los capítulos segundo y tercero.

El tercer eje basilar de este trabajo de investigación, gira sobre el análisis a dos garantías fundamentales y que viene a complementar los dos ejes anteriores: La seguridad jurídica para los contribuyentes en los estados federales y autonómicos (capítulo cuarto) y el derecho a ser informado en materia fiscal (capítulo quinto), que junto con los otros ejes, componen la propuesta integral para la regulación de las garantías fundamentales del contribuyente.

Los anteriores ejes señalados no tienen jerarquía entre sí, es decir, simplemente se les ha ordenado en capítulos para su análisis, sin que implique que alguno tenga mayor valor que otro.

También acudimos a dicho método, en los *Capítulos Segundo, Tercero y Cuarto* de esta tesis de investigación, para analizar los fallos sustentados de los Tribunales Constitucionales de *Argentina, Chile, Colombia, España, Perú y México*.

Fueron diversas y profundas coincidencias y diferencias que encontramos en el comparativo jurídico y que sirvieron para reforzar algunas referencias que ya se tenían sobre el panorama actual de los derechos del contribuyente en iberoamérica –como por ejemplo, que la mayoría de las constituciones latinoamericanas otorgan al poder legislativo la atribución para establecer las contribuciones y sus elementos esenciales o que dichos textos constitucionales prevén como garantía fundamental, la capacidad tributaria y la equidad fiscal en la manera de contribuir-, así como para proponer algunas adecuaciones a los textos constitucionales. Las reflexiones jurídicas se plasman en párrafos adelante cuando se explica el contenido del capitulado de esta investigación.

Es decir, quisimos aprovechar la experiencia legislativa de otras latitudes, parafraseando a Mauro Cappeletti, para realizar profecías científicas, “*porque sobre la base de la investigación realizada, puede sacar a la luz tendencias evolutivas, las cuales presumiblemente están destinadas a continuar y difundirse, a estar radicadas en problemas y necesidades reales de la sociedad, y al haber sido “valoradas” a la luz de los datos empíricos concernientes a su eficacia en la solución del problema, Pero es en verdad profeta “científico”, porque su predicción del futuro no se basa en sus preferencias o idiosincrasias, como tampoco en intuiciones o “iluminaciones” personales, sino en resultados de un análisis concreto de la realidad social*”.²

El contenido y objetivo del capitulado de este trabajo de investigación, es como se pasa a desarrollar: El capítulo primero, analiza *Los Principios Rectores de la Política Fiscal y Hacienda Pública, como garantía fundamental del contribuyente*, partiendo de la premisa, de que previo a la imposición del deber de tributar al gasto público y como correspondencia al destino que debe tener los ingresos percibidos por los tributos, el estado debe obligarse a atender prioritariamente los compromisos esenciales que le requieren sus gobernados, así como diseñar la política fiscal a seguir, respetando la razonabilidad en la tributación, es decir, que sea adecuada y proporcional la carga fiscal que se pretende imponer al contribuyente.

Estos *Principios Rectores de la Política Fiscal y Hacienda Pública, como garantía fundamental del contribuyente*, constituyen una de las propuestas del presente trabajo y cuyo sustento y justificación se formula en la parte prospectiva de esta obra.

Es decir, en este capítulo, abordamos el análisis de las *Garantías que amparan, el derecho al desarrollo, los derechos sociales y los derechos colectivos* y con base en estas, hemos formulado los Principios que deben regir a la Política Fiscal y a la Hacienda Pública.

El derecho al desarrollo lo consideramos en su doble contenido, como garantía del estado y como garantía de la población y que cumple una función de instrumento para que se materialice el cumplimiento de los derechos civiles y políticos.

Como parte de las garantías que amparan los derechos sociales, hemos considerado a la *Alimentación, Educación, Medio Ambiente, Salud, Seguridad Social, y Vivienda*, mientras que como integrantes de los derechos colectivos o derechos de grupo, hemos considerado a los niños, a los discapacitados o personas con capacidades especiales, a las personas adultos mayores y a los grupos indígenas. Lo anterior partiendo de la premisa, de que mientras los derechos sociales se refieren a temas particularizados que las garantías fundamentales han venido delimitando, inclusive en las propios textos

² Citado por Enrique Uribe Arzate, **El Tribunal Constitucional**, Universidad Autónoma del Estado de México, México 2002, Página 198.

constitucionales y en los tratados internacionales en materia de derechos humanos, los derechos colectivos, van referidos a grupos colectivos que igualmente las cartas fundamentales y los instrumentos internacionales, le otorgan una regulación especial.

Los datos y cifras del Índice de Desarrollo Humano (IDH) para todos los países, del año 2006, -último publicado-, elaborado por la ONU, apoya esta propuesta, en el sentido de que no se atienden debidamente los derechos sociales y los derechos colectivos de la población-por ende no se materializa el derecho al desarrollo de la población. De tal manera, bajo nuestra perspectiva, es a través de otorgarle destino prioritario al ingreso público para tal fin, será un apoyo importante para mejorar la calidad de vida en la población de los países de América Latina. Dicho índice (IDH) nos revela además que la insuficiencia del gasto público para los rubros de educación y salud, entre otros, conlleva, por ejemplo; una menor esperanza de vida, al nacer y durante el desarrollo de la persona, que otras naciones tienen.

Igualmente nos demuestra dicho índice, que el gasto para el pago de la deuda externa y sus intereses, en mucho de los países en América Latina, supera al gasto destinado a educación o a la atención de la salud, lo que desde luego provoca que no se atiendan debida y adecuadamente los derechos antes aludidos

Por ello, se propone que los Estados asuman los compromisos internacionales contraídos para satisfacer adecuadamente a los derechos sociales y colectivos y si en algún momento Adolfo Wagner, proponía la redistribución de la riqueza, hacia las necesitados, ahora proponemos distribuir, adecuada y prioritariamente, los ingresos públicos tributarios para atender a los derechos antes mencionados.

Debemos precisar, que darle destino prioritario a los ingresos públicos, para atender adecuadamente el derecho al desarrollo, los derechos sociales y los derechos colectivos, no es la única manera de darle solución a la deficiente atención a éstos y por ende, un bajo índice de desarrollo humano de la población. También estamos considerando, junto con la atención prioritaria de dichos derechos, las formas siguientes:

a.- Que la política fiscal, realice el diseño correspondiente para que permita disminuir al tributo, los gastos personales erogados para atender estos derechos

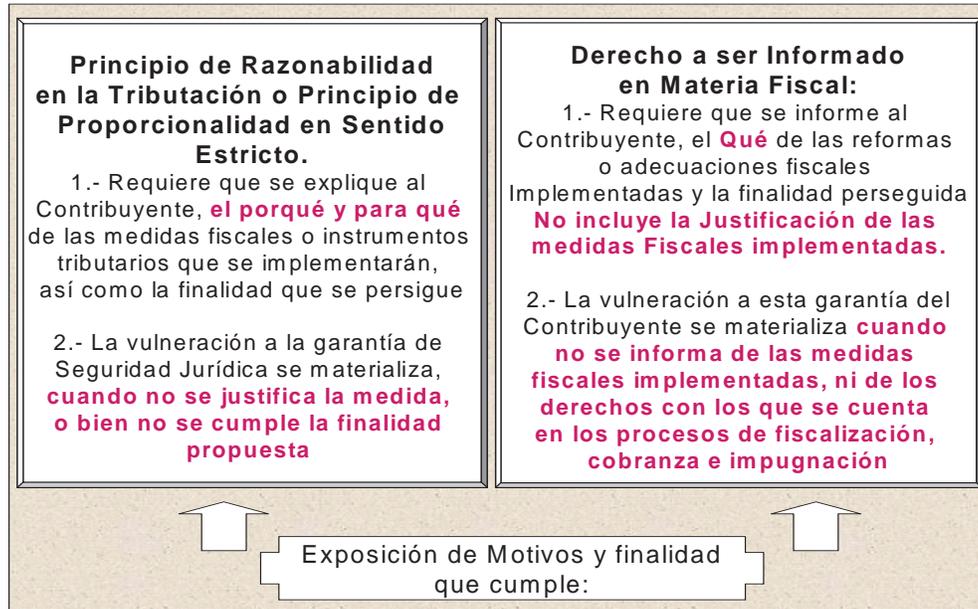
b.-Que la política fiscal, establezca exenciones fiscales, al contribuyente o a terceros que apoyan el cumplimiento de los derechos referidos, para discriminarlos de la carga tributaria.

c.- Que la política fiscal, prevea bonificaciones tributarias, tales como; incentivos, subsidios, estímulos o reducciones impositivas, tanto para el propio contribuyente, como para aquellos organismos o sectores de contribuyentes que los atienden.

Retomando la explicación del contenido del capítulo primero, precisamos que como parte de estos principios rectores de la política fiscal y de la hacienda pública, estamos incorporando el relativo a que haya razonabilidad en la tributación (que denominamos también principio de proporcionalidad en sentido estricto), es decir, que el estado asuma el compromiso de escoger o adoptar la mejor medida o instrumento tributario para la población en el que haya certeza en su cumplimiento y no implique un menoscabo irracional en el patrimonio del contribuyente.

Es en el principio de razonabilidad de la tributación o principio de proporcionalidad en sentido estricto, donde el Estado debe justificar si determinada medida o herramienta fiscal, tendrá o perseguirá un fin extrafiscal y por ello, nos detenemos a su análisis en dicho apartado.

La exposición de motivos o explicación de las medidas fiscales adoptadas, a cargo del Estado, para la creación de un tributo o régimen fiscal, o de su modificación o adecuación, vincula a dos temas de esta investigación: El principio de razonabilidad en la tributación o principio de proporcionalidad en sentido estricto que se aborda en el capítulo primero y el derecho a ser informado en materia fiscal, que desarrollamos en el capítulo quinto. En el esquema siguiente, representamos el alcance de dicha exposición de motivos en cada una de estas garantías fundamentales.



En síntesis, en el capítulo primero proponemos los siguientes principios rectores de la política fiscal y de la hacienda pública:

1.- El Principio de autodeterminación de la política fiscal de los Estados, para cumplir con su política económica.

2.- El Principio del destino prioritario del gasto público para atender los derechos sociales.

3.- El Principio del destino prioritario del gasto público para atender los derechos colectivos.

4.- El Principio de razonabilidad en la tributación o principio de proporcionalidad en sentido estricto aplicado a la materia fiscal.

Una vez delimitado los principios que, en nuestra consideración, debe respetar la política fiscal y la hacienda pública, en el capítulo segundo, nos avocamos al análisis del deber del estado que tiene - en acatamiento al principio de legalidad tributaria-, cuando establece al gobernado, la obligación tributaria.

La garantía de legalidad tributaria, que se estudia en el capítulo segundo, pasa por tres etapas: Los ordenamientos del poder constituido (tratados internacionales y decreto ley), el proceso de formación de la ley por el poder constituido (la lege promulgata) y la legalidad material o prevalencia de la ley fiscal, como voluntad del poder constituyente y fruto del poder constituido, reguladora de la obligación de contribuir al gasto público.

Como nuestro proyecto de investigación obliga a vincular a estas figuras, con la materia tributaria, por ello, estamos delimitando en el cuerpo del presente, si a través del decreto ley o de los tratados internacionales, entre otras cuestiones, se pueden crear contribuciones (o modificar sus elementos esenciales), o bien, si se pueden establecer exenciones fiscales a través de éstos.

En el desarrollo del capítulo, demostramos que no existe uniformidad en las constituciones iberoamericanas, en el tratamiento de los decretos ley, en el sentido si a través de éste, se pueden crear, modificar o adicionar contribuciones o tributos. En correlación con este análisis, en la parte prospectiva de esta obra, justificamos nuestra propuesta consistente en que las cartas fundamentales de los países iberoamericanos, tengan uniformidad la regulación de los decreto Ley y que a través de dichos Instrumentos jurídicos, no sean utilizados para conceder la facultad de crear contribuciones o tributos, ni para modificar sus elementos esenciales, tales como: sujeto, base, tasa o tarifa, ni para establecer exenciones fiscales.

La percepción propia, sobre la obligación de contribuir al gasto público en relación con el decreto ley y los tratados internacionales, consiste en que, si la carta fundamental de un país faculta a través de este mecanismo a alterar los elementos de la obligación tributaria, indudablemente que el Estado podrá hacerlo. En el caso de México, concluimos que a través del decreto ley, *si se puede alterar la obligación a contribuir, únicamente referida a las contribuciones al comercio*

exterior y referente a los tratados internacionales, *no encontramos soporte constitucional alguno, para que éstos, modifiquen la referida obligación de contribuir al gasto público.*

En un segundo apartado, del mismo capítulo segundo, abordamos el análisis del principio de la *lege promulgata* en materia fiscal o las formalidades que deben cumplirse en el proceso legislativo, desde la iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación y publicación de la ley.

Otra de las propuestas de nuestro trabajo de investigación, -véase la parte prospectiva del trabajo- relacionado con el principio de la *lege promulgata*, consiste en que haya uniformidad, en las constituciones iberoamericanas, para que el gobernado pueda impugnar ante los tribunales constitucionales, los posibles vicios o defectos legales que el poder legislativo comete durante el proceso de formación de la ley.

También dentro de dicho capítulo, analizamos el mandato al legislador que el poder constituyente le remite al poder constituido, *(que como veremos, por regla general es el órgano legislativo, pero excepcionalmente puede ser el ejecutivo)*, para que la ley y particularmente, la ley tributaria o fiscal,- como fruto de la actividad legislativa- se encargue de regular la obligación de contribuir al gasto público. El mandato al legislador, para que a través de la ley fiscal se norme la obligación fiscal, es lo que se identifica como reserva de ley y para ello el estudio se efectúa, separando al principio de reserva de ley, en su aspecto absoluto y en su aspecto relativo.

El análisis de las constituciones iberoamericanas, en cuanto a la reserva de ley absoluta, nos reveló que, existe coincidencia en la gran mayoría, en el sentido de que ésta, se refiere a que los elementos esenciales de la contribución o del tributo, los debe establecer el legislador. Igualmente pudimos constatar, que un gran porcentaje de dichos ordenamientos, consideran que a través de la reserva relativa, se permite la colaboración del poder ejecutivo, para hacer exigible la obligación tributaria, pudiendo abordar elementos secundarios o afines a dicha obligación.

Encontramos que los tribunales constitucionales no son uniformes en sus fallos, en el tema de la colaboración administrativa entre el órgano legislativo y ejecutivo, toda vez que en ocasiones determinan que la colaboración que realiza el poder ejecutivo para normar la obligación de contribuir al gasto público es acorde con la ley y en otras; han determinado que dicha colaboración rebasa o contradice el mandato del legislador.

Por ello, otra de nuestras propuestas, consiste en delimitar los alcances de la reserva de ley absoluta, en las constituciones iberoamericanas para los efectos de que: la reserva de ley en forma absoluta, debe incluir la definición de las contribuciones o tributos a pagar por el contribuyente, así como sus elementos fundamentales, tales como; sujeto, hecho imponible y base o tarifa, así como la

exención fiscal, se prevea en un ordenamiento emanado del poder legislativo. Su justificación y finalidad se explica en la parte prospectiva de este trabajo.

Sobre la reserva de ley relativa, distinguimos entre las reglas o lineamientos que el legislador le otorga al poder ejecutivo para que colabore en establecer elementos secundarios o afines a la obligación tributaria y la facultad reglamentaria, que desde la constitución se confiere a dicho poder.

De tal manera, que acorde con el tema de la reserva de ley relativa, consideramos que para evitar incertidumbre jurídica al contribuyente y respetar por ende, el principio de legalidad tributaria, las constituciones iberoamericanas deben contener las reglas mínimas que normen la colaboración entre el poder legislativo y el poder ejecutivo, es decir, que elementos secundarios o afines, de la obligación tributaria puede abordar el último poder citado.

El capítulo tercero, al igual que el anterior, se integra de tres apartados, y se incluye en éste, nuestra propuesta de que los sistemas fiscales iberoamericanos, sean analizados a partir de la *Justicia Fiscal, como Sistema*, la que contiene un conjunto de principios en materia tributaria, racionalmente enlazados entre sí. Dichos principios que se vinculan en sí, son: La capacidad tributaria, la igualdad o equidad fiscal y la no confiscatoriedad en la tributación.

Comparando jurídicamente a las constituciones iberoamericanas, nos reveló que la Española y Guatemalteca, ya conciben a la justicia fiscal como sistema, es decir, respaldan nuestra propuesta de atender al sistema tributario, a partir de la justicia fiscal como sistema integrador de los principios jurídicos constitucionales de capacidad tributaria, equidad fiscal y de no confiscatoriedad en la tributación. La propuesta no es innovadora, pero sí la sugerencia de que haya uniformidad en los sistemas tributarios iberoamericanos para que aborden el estudio, a partir de principios racionalmente integrados entre sí y ayude a otorgar mayor protección al contribuyente.

Lo anterior, además es útil para que los tribunales constitucionales, tengan más y mejores argumentos para hacer efectivo los derechos fundamentales del contribuyente, en contrapeso al deber de tributación, en virtud de que el análisis de la justicia fiscal, debe ser atendido considerando integralmente los principios que la conforman y no en forma aislada.

Eso fue lo que encontramos en las constituciones iberoamericanas. Dispersión en regular, tanto al concepto de la justicia fiscal como sistema, como a los principios jurídicos que la integran.

Como primer apartado del capítulo tercero, se analiza el principio de la capacidad tributaria, tanto en su aspecto objetivo o absoluto; (*mirando a la carga impositiva en general*) y a la subjetiva o relativa; (*considerando al contribuyente y a las situaciones en particular*). En esta última analizamos a la proporcionalidad y a la progresividad como una manera de hacer efectivo dicho principio.

Es en la capacidad tributaria subjetiva o relativa, por lo que hace al impuesto sobre la renta de las personas físicas en México –y en la mayoría de los existentes en América Latina-, donde consideramos que éste tiene severos visos de desproporción tributaria, atendiendo a que para determinar la base gravable no se toma en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente.

Además, en torno a esta cuestión, destacamos que atendiendo a los compromisos Internacionales que los países han asumido y concretamente al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales que consagra para los gobernados, el “*disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental*”, los países podrían colocarse en una situación de desacato, por no cumplir con dicho compromiso, al no permitirse la deducción de gastos destinados a la procuración del disfrute de la salud física y mental en un nivel adecuado.

Como podrá observarse, el hilo conductor de tema de investigación, como son las garantías fundamentales del contribuyente, nos llevará y nos llevó a relacionarse entre sí, cada capítulo del trabajo y por ello, este capítulo tercero, se vincula en forma directa con el capítulo primero, que aborda los principios rectores de la política fiscal y la hacienda pública, toda vez que no basta que se destinen los ingresos públicos suficientes para satisfacer el derecho al desarrollo, los derechos sociales y los derechos colectivos, sino que también se considere la capacidad tributaria del contribuyente, en el sentido de que se permita disminuir al tributo, los gastos erogados para satisfacer estos derechos mencionados.

Como parte fundamental de la capacidad tributaria, nos detuvimos al estudio del derecho al mínimo vital o mínimo exento. Este derecho representa aquella parte del patrimonio del contribuyente que no debe ser gravado por el Estado, porque equivale a los recursos necesarios e indispensables para su subsistencia. Resulta incuestionable, que la existencia de estos recursos básicos para la subsistencia de la persona, no deben ser gravados por el Estado, considerando de que no son reveladores de capacidad tributaria.

El estudio de la progresividad en la tributación, en este trabajo, no se realiza en forma independiente, sino como parte de la capacidad tributaria, porque estimamos, que es a través de tarifas o tasas progresivas, como se logra atender verdaderamente a la referida capacidad tributaria del contribuyente. No soslayamos que algunos tratadistas la analizan como un principio independiente y algunos otros la ubican dentro de la igualdad fiscal, pero en dicho capítulo tercero, desarrollamos nuestro argumento para considerar a la progresividad como integrante de la capacidad tributaria.

Por lo que hace a la garantía de equidad fiscal, la estudiamos en su aspecto positivo, (*generalidad*), en la que se deben incluir a todos los sujetos, a todas las situaciones y todos los artículos o productos iguales que deben ser gravados y; su aspecto negativo, en el que se debe discriminar a situaciones y a sujetos en estado desigual.

Dentro de la igualdad o equidad fiscal en sentido negativo, estudiamos a la exención, como unos de los instrumentos que permiten cumplir con esta discriminación no arbitraria y junto a la ésta, incorporamos al análisis, a los estímulos y a las subvenciones fiscales, que igualmente cumplen esta función.

En este trabajo de investigación, la exención fiscal, se analiza desde dos ópticas: primera, a través del principio de legalidad tributaria, reconociendo que, por regla general, sólo el poder legislativo es el competente para establecerlas,- *a pesar de que existe un intento reiterado del poder ejecutivo para hacerlo*- y segunda; a través del principio de equidad o igualdad tributaria, como una forma de discriminar razonadamente a sujetos y situaciones económicas en la forma o manera de contribuir al gasto público. (Véase el esquema siguiente).



En ese mismo capítulo argumentamos del porqué debe considerarse como una garantía constitucional, la no confiscatoriedad en la tributación - independiente de la capacidad tributaria y de la equidad fiscal- e incorporamos el análisis respectivo. Demostramos que no existe uniformidad ni en la doctrina, ni en las constituciones iberoamericanas, para considerarla como una garantía constitucional, pero al abordar su estudio en el capítulo, damos los razonamientos del porqué debe considerarse como tal.

Entendemos – y así lo plasmamos en el presente trabajo-, que el problema de la no confiscatoriedad en la contribución, se materializa de tres formas: la primera cuando no se permite obtener una “*ganancia razonable*” o con el tributo se provoca una “*afectación patrimonial*”. La segunda manera de manifestarse, es la que denominamos “*presión tributaria*”, y que es representada por la denominada “*doble imposición o plurimposición*”, sobre un mismo contribuyente, que realiza un

mismo sujeto activo o varios sujetos activos. Esta manera de materializarse, se presenta principalmente en los países con régimen federal, por concurrir más de un ente de gobierno a imponer contribuciones y la tercera forma de manifestación, que identificamos como “*del destino de la contribución*”, que equivale a que el destino del tributo no tenga correspondencia con el gasto público.

Esta parte del capítulo tercero, donde se estudia el fenómeno de la doble o múltiple tributación, se vincula con el capítulo cuarto, en el que se aborda la falta de certeza jurídica hacia el contribuyente que es causada por la no delimitación en cada nivel de gobierno, en los estados federales (y en el autonómico, como es el caso de España), de las fuentes impositivas para cada uno de ellos. Mientras que en el capítulo tercero, a la doble tributación, la vinculamos con el principio de la no confiscatoriedad en la tributación, en el capítulo cuarto, la analizamos a través de la garantía de seguridad jurídica, por la no delimitación adecuada de las fuentes impositivas. (Véase el esquema siguiente)



En el *Capítulo Cuarto*, atendiendo a nuestro objeto de estudio, que incluye el análisis de las constituciones iberoamericanas, nos detenemos a analizar la garantía de seguridad jurídica del contribuyente en los países de esta región con sistema federalista e incluimos el caso de España, por su situación especial de estado autonómico. Aquí abordamos el problema jurídico constitucional, de la inseguridad jurídica que se genera al contribuyente, en forma directa, cuando los niveles de gobierno, en los Estados Federales no tienen definidas o delimitadas las fuentes impositivas que pueden gravar, considerando por ello, que no hay precisión en el límite que tienen cada nivel de gobierno para establecer obligaciones tributarias al contribuyente.

El análisis se centra en el denominado federalismo fiscal, es decir, aquél que estudia las relaciones hacendarias, entre los niveles de gobierno, por ello, la *garantía de seguridad jurídica*, que se aborda en éste capítulo, va referida a la búsqueda de armonización o delimitación de las fuentes impositivas en los estados federales.

Debemos destacar que la gran mayoría de la doctrina, tratándose del federalismo fiscal, critica la anarquía legislativa que existe para determinar las fuentes impositivas de cada nivel de gobierno, pero desde la óptica de los entes gubernamentales, sin considerar al contribuyente.

Por ello en nuestro análisis, estamos considerando que la no delimitación de las fuentes impositivas en las niveles de gobierno, es uno de los problemas serios y de mayor impacto económico para el gobernado, en virtud de que al no asignarse fuentes exclusivas en los niveles de gobierno, ha traído y trae por consecuencia, además de la inseguridad jurídica, que se provoque la doble o múltiple tributación, en detrimento del contribuyente.

Incluso, en los casos de que las constituciones latinoamericanas prevén un sistema para lograr coordinación o armonización en la concurrencia impositiva, como son los países de *Argentina, Brasil y Venezuela*, nunca toman en cuenta al gobernado, que es el sujeto pasivo, que al final de cuentas debe contribuir al gasto público.

Como parte del trabajo de investigación, en este capítulo, se proponen algunas soluciones para evitar la inseguridad jurídica del contribuyente, por la no delimitación expresa de las fuentes impositivas. Una de ellas, es que en los sistemas federales y en el caso de España, se establezca a cada nivel de gobierno las fuentes impositivas a gravar, en virtud de que el sistema de fuentes exclusivas para determinados ámbitos de gobierno, -como es el caso de México-, no ha sido suficiente para evitar la invasión de atribuciones de un nivel de gobierno a otro, en perjuicio del contribuyente. Otra solución, podría ser establecer un mecanismo, desde las cartas fundamentales, en el que se prevean directrices para evitar, corregir o subsanar la concurrencia tributaria de los niveles de gobierno o el poder constituyente le prevea determinadas directrices al poder constituido, para tal fin.

Para concluir la presente introducción, comentamos que el *capítulo quinto*, contiene el análisis de la garantía incorporada al derecho a ser informado, como parte del derecho a la información, pero focalizado hacia la materia fiscal. En éste, se estudia la obligación del Estado, no sólo de informar al contribuyente las medidas o mecanismos de tributación que van a ser aplicados en un ejercicio fiscal, sino también; los derechos con los que se cuenta, en el proceso de fiscalización o comprobación del cumplimiento fiscal, así como en el procedimiento del cobro de la deuda fiscal y de los medios de impugnación que se pueden invocar en contra de los actos de la autoridad fiscal.

Dice Luigi Ferrajoli, que uno de los principios democráticos de los estados constitucionales, descansa en la publicidad de sus actos de gobierno y por ello, consideramos que el derecho a ser informado como parte del derecho a la información, se ha constituido ya como una garantía fundamental.

Hemos acudido a algunas legislaciones, que regulan los derechos de los contribuyentes ante la administración tributaria, para extraer algunas reflexiones y propuestas. Parte de estas propuestas, son las fases que deben respetarse el derecho a ser informado por la administración tributaria, cuando actúe ante el contribuyente.

Particularmente, en cuanto al derecho a ser informado en materia fiscal, concluimos que éste consta o se integra de cuatro fases, como son: *1. La que, persigue dar conocer las modificaciones o adecuaciones para tributar de una u otra forma, que incluye, conocer el impacto recaudatorio de las medidas fiscales implementadas, así como el monto a recaudar de las contribuciones; 2. La que implica dar a conocer al contribuyente de los derechos con los que se cuenta en el ejercicio de las facultades de fiscalización para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; 3. La que consiste en dar a conocer al contribuyente del monto del adeudo que se requiere de pago en el momento de la cobranza; y 4. La que va referida al derecho a conocer de los medios de defensa y plazos con los que se cuenta para impugnar los actos de la autoridad tributaria.*

Relacionado con el con el derecho a ser informado en materia fiscal, consideramos que debe atender y procurar que no se vulneren los derechos colectivos, particularmente de los grupos indígenas, en el sentido de que, dicha publicidad de los actos de autoridad, se realice, en el idioma que en porcentaje mayor se habla en los países o naciones iberoamericanas.

Igualmente deberá considerarse, los derechos colectivos de las personas con capacidades especiales, para que las referidas medidas tributarias implementadas, sean difundidas o dadas a conocer a la población, a través de los signos o medios de comunicación que se utiliza para los discapacitados, como por ejemplo; el método Braille.

Regresando al tema del derecho a ser informado en materia fiscal, por lo que se refiere a darle a conocer al contribuyente, las modificaciones o adecuaciones para tributar de una u otra forma, así como el impacto recaudatorio de las medidas fiscales implementadas, así como el monto a recaudar de las contribuciones, consideramos que ampara las siguientes cuestiones:

a).- El derecho a conocer, el motivo o justificación para la creación de un nuevo tributo o contribución o de su adecuación;

b) El motivo o justificación de la creación de nueva tasa o tarifa o cuota que se aplicará o en su caso, de su modificación;

c) El motivo o justificación de haberse elegido, actividad económica o sector de contribuyentes para nuevo régimen fiscal o de la modificación de las disposiciones que lo regían;

d) El motivo o justificación del impacto y monto a recaudar en las nuevas contribuciones o de su modificación y;

e) El motivo o justificación del establecimiento de exenciones o bonificaciones fiscales (estímulos o subsidios) que se aplicarán en el ejercicio fiscal, así como los sectores de contribuyentes o ramas de la actividad económica que se beneficiarán de éstas.

Es decir, en nuestra opinión, al no cumplirse con esta garantía de ser informado, también se atenta contra la garantía de seguridad jurídica, atendiendo a que el gobernado al desconocer los montos a recaudar por los tributos o contribuciones, queda impedido para impugnar si las tasas o cuotas previstas para los diversas contribuciones son razonables y guardan relación con el gasto público que se realiza.

CAPITULO I
LOS PRINCIPIOS RECTORES
DE LA POLÍTICA FISCAL Y DE LA HACIENDA PUBLICA,
COMO GARANTÍA FUNDAMENTAL
DEL CONTRIBUYENTE.

1.1.- Consideraciones previas sobre la Política Fiscal y la Hacienda Pública. 1.2.- Los Principios rectores que se sugieren incorporar a las Constituciones Iberoamericanas. 1.2.1.- *Soporte Jurídico y cifras sociales y económicas, considerados para la propuesta de los Principios rectores que debe contener la Política Fiscal.* 1.2.1.1. *Instrumentos Jurídicos Internacionales.* 1.2.1.2.- *El Índice de Desarrollo Humano (IDH).* 1.2.1.3. *La Deuda Externa y el Gasto Social.* **1.3.- El Principio de Autodeterminación para ejercer el Derecho al Desarrollo.** 1.3.1.- *El Principio de Autodeterminación de los Pueblos.* 1.3.2.- *El Derecho al Desarrollo.* **1.4.- El Principio del destino prioritario del gasto público para atender los Derechos Sociales.** 1.4.1.- *Los Derechos Sociales y su Marco Jurídico.* 1.4.1.1.- *El Derecho a la Alimentación.* 1.4.1.1.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Alimentación.* 1.4.1.1.2. *Algunos datos a nivel mundial de la malnutrición.* 1.4.1.2.- *El Derecho a la Educación.* 1.4.1.2.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Educación.* 1.4.1.2.2.- *Algunas cifras y datos en América Latina, en materia de Educación.* 1.4.1.3.- *El Derecho a un Medio Ambiente Sano.* 1.4.1.3.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a un Medio Ambiente Sano.* 1.4.1.3.2.- *Algunas cifras y datos en América Latina, en materia de atención al medio ambiente.* 1.4.1.4.- *El Derecho a la Salud.* 1.4.1.4.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Salud.* 1.4.1.4.2.- *Algunas cifras del Gasto público en el Derecho a la Salud.* 1.4.1.5.- *El Derecho a la Seguridad Social.* 1.4.1.5.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Seguridad Social.* 1.4.1.5.2.- *Algunas cifras del Gasto Público en el Derecho a la Seguridad Social.* 1.4.1.6.- *El Derecho a la Vivienda.* 1.4.1.6.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Vivienda.* 1.4.1.6.2.- *Algunas cifras relacionadas con el Derecho a la Vivienda.* **1.5.- El Principio del destino prioritario del**

gasto público para atender Los Derechos Colectivos. 1.5.1.- *Los Derechos de los Niños.* 1.5.1.1. *Las Constituciones Iberoamericanas y Los Derechos de los Niños.* 1.5.1.2.- *Algunas cifras y datos en materia de atención a los Derechos de los Niños.* 1.5.2.- *Los Derechos de las Personas con Capacidades Especiales o Discapacitados.* 1.5.2.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas y los Derechos de las Personas con Capacidades Especiales o Discapacitados.* 1.5.2.2.- *Algunas cifras y datos en materia de atención a los Discapacitados.* 1.5.3.- *Los Derechos de las Personas Adultos Mayores.* 1.5.3.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas y Los Derechos de las Personas Adultos Mayores.* 1.5.3.2.- *Algunas cifras y datos en materia de atención a las Personas Adultos Mayores.* 1.5.4.- *Los Derechos de los Grupos Indígenas.* 1.5.4.1.- *Las Constituciones Iberoamericanas y los Grupos Indígenas.* 1.5.4.2.- *Algunas cifras y datos en materia de atención a Grupos indígenas.* **1.6.- El Principio de Razonabilidad en la Tributación o el Principio de Proporcionalidad en sentido estricto aplicado a la materia fiscal.** 1.6.1. *Los Fines Extrafiscales en el Tributo o en la contribución.* 1.6.2.- *La Exposición de motivos en los ordenamientos fiscales, como instrumento para explicar la razonabilidad en la Tributación.* 1.6.3.- *El comportamiento de la recaudación tributaria en América Latina, como indicativo de la razonabilidad en la tributación.* 1.6.3.1.- *La recaudación global de los ingresos tributarios, en América Latina, en relación con el PIB.* 1.6.3.1.1.- *La recaudación de los Impuestos Directos en América Latina.* 1.6.3.1.1.1.- *Las Tasas en los Impuestos Directos, para personas físicas y personas morales o personas jurídicas.* 1.6.3.1.2. *La Recaudación de los Impuestos Indirectos en América Latina*

*“no se erige el ente público
en una posición de superioridad
frente al universo de contribuyentes,
sino que ejerce una facultad que el pueblo,
mediante su poder constituyente,
ha consagrado en la Máxima Ley
de todos los mexicanos,
como un medio, para satisfacer el gasto público,
el establecimiento de gravámenes.”*
Freddy Priego Álvarez

Le hemos denominado a nuestro trabajo de investigación, “Garantías Fundamentales del Contribuyente”, bajo la consideración de que, a decir de Rodolfo L.Vigo, *“con el término garantía se pone más énfasis en el instrumento para la salvaguarda de valores humanos que con el contenido y el carácter de lo establecido en la propia garantía”*.³ Además como lo señala Jorge Carpizo ⁴ *“mientras los derechos del hombre son ideas generales y abstractas, las garantías, que son su medida, son ideas individualizadas y concretas”* y precisamente ese es nuestro objetivo: Identificar y analizar los instrumentos legales previstos para garantizar estos derechos, así como las ideas individualizadas y concretas que se han implementado o que se pueden implementar.⁵

³ **La Ley como límite de los Derechos Fundamentales**, Editorial Porrúa S.A. de C.V., México 1997, Página 5. Este autor define como Derechos Fundamentales, *“al conjunto de derechos que son imprescindibles al hombre para su desarrollo y para un auténtico Estado Democrático de Derecho. Aquí se elimina cualquier connotación iusnaturalista y en cambio, se pone énfasis en cierta categoría de derechos que por el contenido valorativo y el nivel jerárquico que tienen por parte del legislador, se le debe dar un tratamiento especial”*.

⁴ **Diccionario Jurídico Mexicano**, Editorial Porrúa S.A de C.V., e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo D-F, México 2001, Décima Quinta Edición, páginas 1516 a 1518. Miguel Carbonell considera que *“La garantía es el medio, como su nombre lo indica, para garantizar algo, hacerlo eficaz o devolverlo a su estado original en caso de que haya tergiversado, violado, no respetado. En sentido moderno, una garantía constitucional tiene por objeto reparar las violaciones que se hayan producido a los principios, valores o disposiciones fundamentales”* y agrega que según Ferrajoli, *“garantía es una expresión del léxico jurídico con la que se designa cualquier técnica normativa de tutela de un derecho subjetivo”*. **Los Derechos Fundamentales en México**, Editorial Porrúa S.A. y Universidad Nacional Autónoma de México, Primera Reimpresión, México 2005, Páginas 6 y 7.

⁵ Sobre los Derechos Fundamentales del Contribuyente, el Senador en la República de Chile, Baldo Prokurica Prokurica, en la exposición de motivos para incorporarlos al Código Tributario Chileno expresa que *“Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos del contribuyente”, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América.* <http://www.senado.cl/>

A partir del concepto garantías fundamentales del contribuyente y como lo dijimos en la parte introductoria, con el fin de contar con una visión integral de dichas garantías, en este primer capítulo, se desarrolla uno de los tres grandes ejes de la presente investigación y que va referido a la revisión de los principios constitucionales financieros, atendiendo a que existe el requerimiento impostergable de que la política fiscal y la hacienda pública incorporen, como soporte legal, la atención prioritaria del derecho al desarrollo, de los derechos sociales y colectivos y de que haya razonabilidad en la tributación.

Para ello, se propone y desarrolla en este apartado, cuatro grandes principios: sobre la autodeterminación para ejercer el derecho al desarrollo, sobre la atención prioritaria de los derechos sociales y de los derechos colectivos y el relativo a la razonabilidad en la tributación o de proporcionalidad en sentido estricto.

Si bien es cierto que el contribuyente tiene una obligación de contribuir al gasto público, también lo es, que existe una relación indisoluble con el fin que debe dar el estado a dichos ingresos y es precisamente, esta finalidad o destino que deben seguir los ingresos públicos que estamos estudiando. Por ello, dice Priego Álvarez,⁶ que se encuentra superada la *“idea consistente en que mediante la imposición de tributos el Estado goza de una situación de supremacía y preeminencia frente a los contribuyentes, relegados a un plano de inferioridad. No ejerce el ente un poder soberano al tiempo de implantar tributos, en un Moderno Estado de Derecho se limita a desarrollar las competencias de índole tributaria consagradas constitucionalmente y no más. . . Por consiguiente, no se erige el ente público en una posición de superioridad frente al universo de contribuyentes, sino que ejerce una facultad que el pueblo, mediante su poder constituyente, ha consagrado en la Máxima Ley de todos los mexicanos, como un medio, para satisfacer el gasto público, el establecimiento de gravámenes.”*

De tal manera, que en un estado constitucional de derecho, los estados tienen obligación de garantizar *“para todos los habitantes una serie de derechos fundamentales a través de los cuales se proteja la libertad y la igualdad: derechos civiles y políticos, por un lado, y derechos sociales, económicos y culturales, por otro”*⁷ y bajo esta premisa y atendiendo a las constituciones que los rigen, así como a los compromisos internacionales contraídos a través de la celebración de los Tratados, se proponen cuatro grandes principios, para vincular al Estado, a través del destino de los ingresos públicos, para garantizar dichos derechos fundamentales.

⁶ **Manual de Derecho Tributario**, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel: Coordinador, Editorial Porrúa S.A., México 2005, páginas 119 y 125. Este autor señala que no comparte *“la postura de Sánchez Hernández (Derecho Tributario) cuando manifiesta que “para la obtención de dichos ingresos [fiscales] el Estado actúa con potestad tributaria o poder tributario, creando los tributos cuyo pago debe ser cubierto por las personas sometidas a su competencia, lo que significa que a consecuencia de la potestad tributaria, por un lado tenemos supremacía y por el otro sujeción, es decir, la existencia de un ente (el Fisco) que se coloca en un plano superior y preeminente frente a él, un gran número de personas (contribuyentes) ubicados en un plano inferior”*.

⁷ Miguel Carbonell, **Los Derechos Fundamentales en México**. . . , Ob.Cit., página 4

El Índice de Desarrollo Humano (IDH), de las naciones que la Organización de las Naciones Unidas elabora y publica anualmente, es un instrumento fundamental que corrobora nuestra propuesta, de que los principios aquí propuestos se incorporen a las constituciones iberoamericanas. De los datos y cifras que conforman el Índice de Desarrollo humano nos revelan como tendencia y resultado, que entre mayor gasto social realicen los estados, mejor IDH en la población se tendrá.

No pasamos por alto, que un gran obstáculo para que haya un gasto social adecuado en los países, es la deuda externa y para ello estamos reflejando datos y cifras que nos revelan su estado actual y el gran esfuerzo de los países para atenderla y que desde luego socavan los ingresos públicos, disminuyéndolos notablemente para cubrir por ejemplo; la educación y la salud.

Nuestra propuesta, en torno a los principios sugeridos, es que se incorporen a los textos constitucionales, para garantizar los derechos fundamentales que estas contienen y que obedecen esencialmente a dos cuestiones: que no hay uniformidad en su regulación en las constituciones iberoamericanas y que algunos de estos principios se sustentan en resoluciones (por ejemplo el Derecho al Desarrollo) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, que aún no han llegado a formalizarse como tratados. Este tipo de resoluciones, a decir de Felipe Gómez Isa,⁸ *“entran de lleno en lo que se conoce como [soft law], es decir, normas a las que no se puede calificar como plenamente jurídicas”*.

Sí Adolfo Wagner⁹ fue el teórico del principio de la redistribución fiscal de la renta y la riqueza y entendió como *“redistribución exclusivamente la que beneficia a los relativamente débiles a costa de los relativamente acomodados”*, bajo esta percepción, nuestro estudio propone la redistribución justa y el destino adecuado de los ingresos públicos, para atender el derecho al desarrollo de la población y junto con ello, satisfacer prioritariamente a los derechos sociales y colectivos que el Estado se ha comprometido a satisfacer.

Adicionalmente estamos proponiendo: El principio de la razonabilidad en la tributación o de proporcionalidad en sentido estricto, es decir, que las medidas o instrumentos tributarios escogidos para gravar a los contribuyentes, sean los más

⁸ **El Derecho al Desarrollo: entre la Justicia y la Solidaridad**, Universidad de Deusto, Bilbao, España, 2003, página 16. Este mismo autor, (página 40), considera que el Derecho al desarrollo tiene plenitud jurídica, con base en la declaración del Secretario General de las Naciones Unidas, quien en su Informe de 11 de diciembre de 1979, expresó que: *“el análisis de las normas jurídicas realizado pone de relieve la existencia de un importantísimo conjunto de principios basados en la Carta de las Naciones Unidas y la Carta Internacional de los Derechos Humanos, y reforzados por diversos convenios, Declaraciones y resoluciones, que demuestran la existencia en el Derecho Internacional de un derecho humano al desarrollo”*.

⁹ Citado por Fritz Neumark, **Principios de la Imposición**, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Segunda Edición, Madrid 1994, página 202

accesibles y claros para ser cumplidos por el gobernado y los menos onerosos y que sean acordes con la finalidad perseguida.

Por ello los principios de la política fiscal y hacienda pública, atendiendo al ingreso, así como al destino del gasto público que estamos proponiendo son los siguientes: de autodeterminación para ejercer el derecho al desarrollo, de prioridad en la atención de los derechos sociales; de prioridad en la atención de los derechos colectivos y de razonabilidad en la tributación o de proporcionalidad en sentido estricto, aplicado a la materia fiscal.

Para proponer los tres primeros nos basamos en las constituciones que los rigen, así como en los compromisos internacionales que los estados han contraído para atender derechos básicos de la población, tales como: *Alimentación, Educación, Medio Ambiente, Salud, Seguridad Social y Vivienda*, así como a los grupos sociales que demandan mayor atención, como son los niños, las personas con capacidades especiales, los grupos étnicos, los adultos mayores, etcétera.

Por su parte el principio de razonabilidad en la tributación o de proporcionalidad en sentido estricto, va relacionado con el deber del estado de escoger las mejores herramientas tributarias para allegarse recursos y que haya concordancia con la finalidad que se persigue con la medida implementada.

Consideramos que es en el principio de razonabilidad de la tributación, donde debe justificarse por el estado, si determinada medida o herramienta fiscal perseguirá o tendrá fines extrafiscales y así lo deberá plasmar en la exposición de motivos, del documento donde se vaya a crear alguna contribución o régimen fiscal, o bien se vaya adecuar su estructura y por ello nos detenemos en este capítulo a realizar su análisis.

Enseguida pasamos a formular algunas reflexiones previas en torno al concepto de política fiscal y hacienda pública.

1.1.- Consideraciones previas sobre la Política Fiscal y la Hacienda Pública.

En nuestra opinión, la política fiscal, forma parte de la política económica, en la medida que la primera le allega los recursos suficientes para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas,¹⁰ si entendemos a la segunda como *“Conjunto de medidas que adopta un gobierno con relación a problemas derivados*

¹⁰ Según **Dino Jarach**, *“No son las necesidades públicas las que determinan los fines y cometidos del Estado para satisfacerlas; el concepto de necesidad pública no preexiste a la existencia del aparato estatal, ni éste es un instrumento para la satisfacción de necesidades individuales y colectivas preordenadas. El concepto de necesidades públicas es coetáneo y consustancial con la misma existencia del Estado y su desenvolvimiento histórico. . .son públicas en cuanto el Estado, en un determinado momento histórico, las asuma como propias y se disponga a satisfacerlas o hacerlas satisfacer dentro de un marco legal de condiciones, modalidades y garantías que el mismo estado fije en general o en particular”.* **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, Segunda Edición, Abeledo-Perrot Editores, Buenos Aires, Argentina 1996, páginas 41 y 43.

de la satisfacción de necesidades públicas o privadas, tales como la eficiencia de la producción, el nivel de vida, la balanza de pagos, medidas relacionadas con los medios de producción, etc.”¹¹

Entendemos como política económica, la *“Estrategia general que trazan los gobiernos en cuanto a la conducción económica de un país. Debido al incremento de la participación del sector público en las economías modernas, y a la importancia que toda decisión fiscal o monetaria tiene para el conjunto de las actividades productivas, la política económica se ha convertido en uno de los elementos centrales de la política en sí”*.¹²

Antes de conceptualizar el término política fiscal, se debe aclarar que lo utilizamos en lugar de política tributaria, atendiendo a que si nos remitimos a dicho concepto, es más reducido, al comprender sólo a los tributos o contribuciones, mientras que el primero, abarca los ingresos tributarios y no tributarios, tales como aprovechamientos y productos.

Concretando: Mientras que la política tributaria comprendería los ingresos provenientes de impuestos, derechos y contribuciones especiales, la política fiscal, abarcaría además de éstos ingresos, los relativos a los denominados Aprovechamientos (multas no fiscales, los denominados ingresos parafiscales como son los rendimientos de las concesiones o autorizaciones sobre bienes y servicios públicos, así como los empréstitos) y productos (rendimientos de bienes y bienes del estado, por su enajenación o arrendamiento a particulares, actuando el estado como particular, , entre otros)

Adolfo Arrijo Vizcaíno¹³, clasifica a los ingresos públicos en tributarios; como *“aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos”, y en financieros; que “son los que provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el estado*

¹¹ **Andrés Serra Rojas**, Diccionario de Ciencia Política, Tomo M-Z, Fondo de Cultura Económica, México 1999, Página 898.

¹² **Diccionario de economía y finanzas**. (<http://www.eumed.net/cursecon>). Sobre la política económica destacamos que Cesare Cosciani, cuando analiza a la política fiscal, como parte de la política económica, realiza una separación y la clasifica como: Política fiscal para el desarrollo económico y política fiscal para la estabilidad económica. A la primera, la ubica como aquella que “se propone garantizar a largo plazo una tasa de desarrollo deseable, aún forzando, si es necesario, las tendencias espontáneas del mercado”, mientras que a la segunda, señala que “se propone permitir que tal desarrollo se de con un mínimo de irregularidades, evitando o reduciendo la desocupación típica de los períodos de depresión”. Este mismo autor, opina que el Desarrollo económico, descansa en tres factores: Posibilidad de aumentar la acumulación y el nivel de inversiones que son el presupuesto del incremento de la renta nacional; Posibilidad de aumentar la mano de obra disponible por los países ya desarrollados y cualificada por los países subdesarrollados, a través de un aumento de los empleados y de las horas de trabajo; y la Intensificación del progreso técnico, ya sea a través de la creación de los procesos productivos tecnológicamente más avanzados. **Ciencia de la Hacienda**, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1980, Traducción de Julio Banacloche Pérez, páginas 371 a 374.

¹³ Citado por Narciso Sánchez Gómez, **Los Impuestos y la Deuda Pública**, Editorial Porrúa S.A., México 2000, página 5

recurre. . . prácticamente son el resultado de diversos factores, tales como: posibilidades crediticias, tanto internas como externas, del Estado: el aprovechamiento de sus bienes y recursos; y el manejo de su política monetaria. ..". Precisado lo anterior y para estar en posibilidad de elaborar y proponer algunos lineamientos que debe regir a la política fiscal es necesario acudir, a lo que debemos entender como tal.

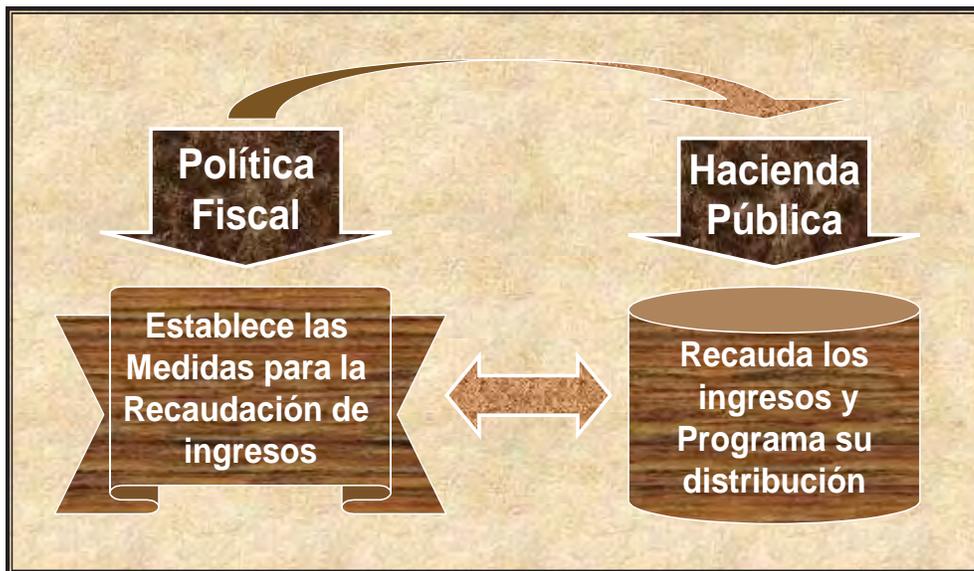
Para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en México, ¹⁴ es el "Conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general. Los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo. La política fiscal como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, busca el equilibrio entre lo recaudado por impuesto y otros conceptos y los gastos gubernamentales. Es el manejo por parte del estado de los ingresos vía impuestos, y la deuda pública para modificar el ingreso de la comunidad y sus componentes: el consumo y la inversión. Su objetivo se expresa en tres aspectos: a) redistribuir la renta y los recursos con ajustes de tipo impositivo, b) contrarrestar los efectos de los auges y las depresiones, y c) aumentar el nivel general de la renta real y la demanda".

Bajo esta concepción la política fiscal, tiene dos elementos concatenados entre sí: a) *Establecer las medidas para recaudar ingresos necesarios*, pero, b) *atendiendo a los objetivos de la política económica*. Ello significa, que los ingresos tributarios y no tributarios, no pueden establecerse sin atender a la política económica y ésta, no puede fijar sus lineamientos a satisfacer, considerando las necesidades públicas, desatendiendo los ingresos públicos con los que cuenta.

Hacemos notar que mientras la política fiscal es la encargada de establecer las medidas atinentes para recaudar ingresos, la hacienda pública tiene la encomienda de recaudarlos y distribuirlos. Incluso Pérez de Ayala,¹⁵ clasifica a la hacienda pública, una; la que se refiere al "conjunto de organismos que en el Estado y otros entes públicos tienen la competencia de obtener los ingresos públicos y programar y coordinar su distribución y gasto (concepto subjetivo)", otra; "como actividad (de obtención de ingresos y gasto de los mismos) constitutiva y realizadora de una función básica en todos estado y todo gobierno: la financiación de la cobertura de las necesidades públicas (concepto funcional)" y por último, como "conjunto de medios precisos (concepto objetivo) para realizar la actividad mencionada". En el esquema siguiente se reflejan las funciones e interrelación entre política fiscal y hacienda pública:

¹⁴ <http://www.indetec.gob.mx/e-financiero1>

¹⁵ **Explicación de la Técnica de los Impuestos**, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Tercera Edición, reimpresión, Madrid, España, página 16.



Una vez formulado la delimitación de los conceptos de política fiscal y hacienda pública, pasamos a desarrollar nuestra propuesta en torno a los principios rectores que inciden en los derechos sociales y colectivos, así como en la razonabilidad en la tributación.

1.2.- Los Principios rectores que se sugieren incorporar a las Constituciones Iberoamericanas. Considerando diversos instrumentos internacionales, así como las cifras y datos en materia social y económica que más adelante analizamos, proponemos los principios rectores siguientes:

I.- Principio de Autodeterminación para ejercer el Derecho al Desarrollo,¹⁶ que hacemos consistir en la Atribución soberana de los estados para determinar hacia donde se encaminará su actividad económica, política y social.

II.- Principio del destino prioritario del gasto público, para atender los Derechos Sociales. Que hacemos consistir, en el compromiso internacional que un estado tiene para que sus ingresos públicos obtenidos se destinen en forma prioritaria a atenderlos.

III.- Principio del destino prioritario del gasto público, para atender los Derechos Colectivos, tales como; personas con capacidades especiales, de los niños, los indígenas, los adultos mayores y las regiones étnicas.

¹⁶ A decir de Felipe Gómez Isa, "La primera definición y caracterización del derecho al desarrollo como derecho humano se la debemos al jurista senegáles Keba M'Baye, quien en la sesión inaugural del Curso de Derechos humanos de Estrasburgo, pronunció una conferencia sobre el derecho al desarrollo en el ámbito internacional". Ob.Cit., página 19.

Es importante precisar que tanto el derecho al desarrollo, los derechos sociales y los derechos colectivos, como rectores de la Política Fiscal y Hacienda Pública, deben ser atendidos desde dos vertientes:

A.- En el aspecto directo, que obliga a que la Política Fiscal, como instrumento de la Política Económica, los atienda prioritariamente, y;

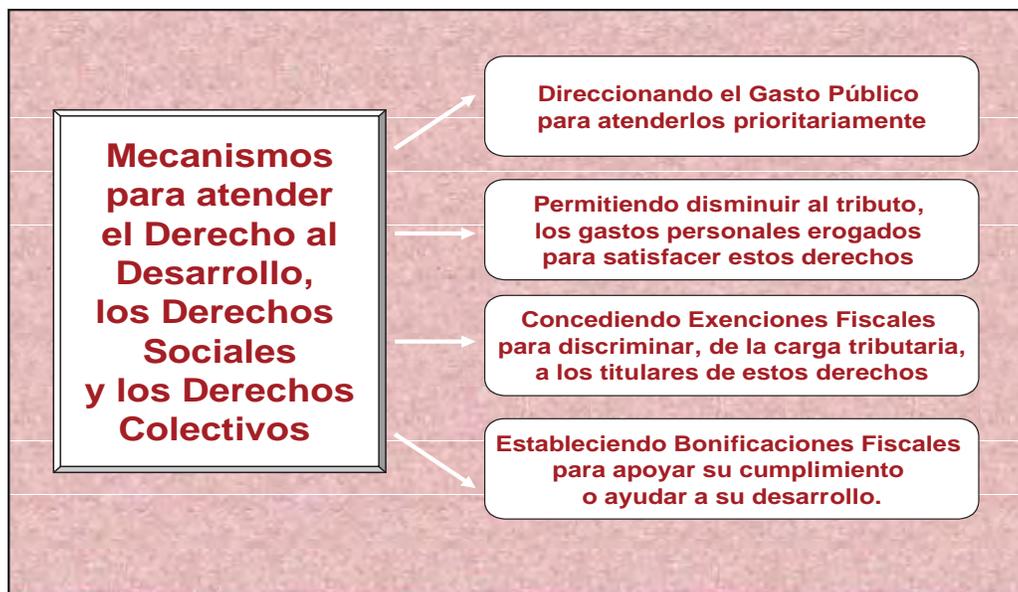
B.- En el aspecto indirecto, que obliga a:

1.- Que la Política fiscal, permita que a los ingresos que obtenga el contribuyente, se les permita restar, para obtener el impuesto a pagar, los gastos erogados para atender dichos derechos

2.-Que la Política fiscal, establezca exenciones fiscales, al contribuyente o a terceros que apoyan el cumplimiento de los derechos referidos, para discriminarlos de la carga tributaria.

3.- Que la Política fiscal, prevea bonificaciones tributarias, tales como; incentivos,¹⁷ subsidios, estímulos o reducciones impositivas, tanto para el propio contribuyente, como para aquellos organismos o sectores de contribuyentes que los atienden.

En el esquema siguiente, representamos los mecanismos que acabamos de explicar:

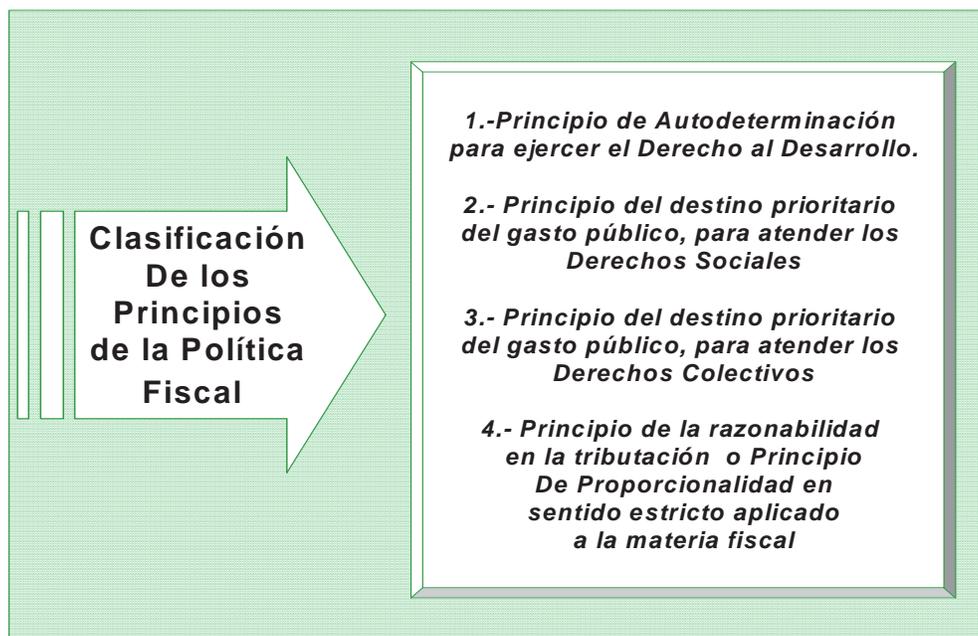


¹⁷ En relación con los incentivos, Cesare Cosciani, opina que “El instrumento del incentivo a través de la desgravación fiscal se plantea en términos parcialmente diversos, según que los incentivos de proseguir una política de desarrollo de la renta nacional de una economía subdesarrollada o se establece una política de estabilidad de la renta o, finalmente, una política de estímulo del desarrollo de zonas atrasadas en un país de economía dualista”. Ob.Cit., página 362.

Dicho aspecto indirecto¹⁸ se vincula con los principios constitucionales de la capacidad tributaria y de la equidad fiscal que analizamos en el capítulo tercero de este trabajo.

IV.- Principio de Razonabilidad en la Tributación o de Proporcionalidad en sentido estricto aplicado a la materia fiscal, que tiene como finalidad que haya armonía entre el medio escogido y el fin perseguido por el estado, en materia tributaria y que se sujete a los principios filosóficos, políticos, religiosos, sociales y axiológicos de la sociedad en que se habita y convive.

Esquemáticamente se representarían de la forma siguiente:



A continuación, establecemos y analizamos el soporte legal que en nuestra opinión, da sustento a la propuesta de los principios planteados.

1.2.1.- Soporte Jurídico y cifras sociales y económicas, considerados para la propuesta de los Principios rectores que debe contener la Política Fiscal. Las bases legales y cifras que se están considerando, se explican a continuación.

¹⁸ Este aspecto indirecto, lo contienen algunas constituciones latinoamericanas como son: Uruguay (artículo 69), que prevé: “Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios” y Venezuela (artículo 103), al expresar que “Las contribuciones de los particulares a proyectos y programas educativos públicos a nivel medio y universitario serán reconocidas como desgravámenes al impuesto sobre la renta según la ley respectiva”.

1.2.1.1. Instrumentos Jurídicos Internacionales. Para la propuesta que desarrollaremos en este Capítulo estamos considerando algunos tratados internacionales, entre otros, que se refieren al Principio de Autodeterminación de los pueblos y a la protección de los Derechos Humanos, como son:

A.- *La Carta de las Naciones Unidas;*¹⁹

B.- *La Declaración Universal de Derechos Humanos;*²⁰

C.- *El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos;*²¹

D.- *El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y;*²²

E.- *La Convención Americana de los Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”;*²³

También encontramos sustento para nuestra propuesta, en diversas resoluciones aprobadas por la Asamblea General de las Naciones Unidas. Entre otras podemos citar: la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social,²⁴ así como la

¹⁹ Firmada en San Francisco el 26 de junio 1945, y con *entrada en vigor*, el 24 de octubre de 1945, de conformidad con su artículo 110. http://www.unhchr.ch/spanish/html/intlinst_sp.htm.

²⁰ Adoptada y proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 217 A (III), de fecha 10 de diciembre de 1948.

²¹ Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966, con entrada en vigor el 23 de marzo de 1976, de conformidad con su artículo 49.

²² Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966, con entrada en vigor el 3 de enero de 1976, de conformidad con su artículo 27. Sobre los Derechos amparados en este Tratado, la Corte Constitucional Colombiana expresa: **DERECHOS ECONOMICOS/DERECHOS SOCIALES/DERECHOS CULTURALES/ACCION DE TUTELA/JUEZ DE TUTELA-Facultades**, *La aceptación de la tutela para los derechos económicos, sociales y culturales, sólo cabe en aquellos casos en los cuales exista violación de un derecho fundamental de acuerdo con los requisitos y criterios de distinción anotados; sólo en estos casos, el juez puede, en ausencia de pronunciamiento del legislador, y con el fin de adecuar una protección inmediata del derecho fundamental, pronunciarse sobre el sentido y alcance de la norma en el caso concreto y, si es necesario, solicitar la intervención de las autoridades competentes para que tenga lugar la prestación del Estado que ponga fin a la violación del derecho. En tales eventos el juez debe tomar decisiones que consulten no sólo la gravedad de la violación del derecho fundamental a la luz de los textos constitucionales, sino también las posibilidades económicas de solución del problema dentro de una lógica de lo razonable, que tenga en cuenta, por un lado, las condiciones de escasez de recursos y por el otro los propósitos de igualdad y justicia social que señala la Constitución. En la mayoría de estos casos, una vez establecida la violación de un derecho fundamental, el juez se enfrenta a un problema de justicia distributiva.* Sentencia No. T-406/92, de JUNIO 5 DE 1992. REF. Expediente T-778. PETICIONARIO: José Manuel Rodríguez R. PROCEDENCIA: Tribunal Administrativo de Bolívar. MAGISTRADO PONENTE: CIRO ANGARITA BARON.

²³ Se adoptó el 22 de diciembre de 1969, en San José de Costa Rica y se depositó ante la Organización de los Estados Americanos. México se adhirió el 24 de marzo de 1981 y se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981.

²⁴ Aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 2542 (XXIV), de fecha 11 de diciembre de 1969.

Declaración sobre el Derecho al Desarrollo;²⁵ la Declaración sobre el Derecho de los Pueblos a la Paz;²⁶ la Declaración sobre el derecho y el deber de los individuos, los grupos y las instituciones de promover y proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales universalmente reconocidos;²⁷ la Resolución de la Comisión de Derechos Humanos 2000/10, sobre el Derecho a la Alimentación;²⁸ la Resolución 1803 (XVII) de la Asamblea General, del 14 de diciembre de 1962, titulada "Soberanía permanente sobre los recursos naturales",²⁹ y la Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas 48/96, en materia de Normas Uniformes sobre la igualdad de oportunidades para las personas con discapacidad.³⁰

Por otra parte, se está considerando las cifras sociales y económicas que la Organización de las Naciones Unidas, refleja en materia del Índice de Desarrollo Humano (IDH), que es un indicador representativo para advertir como se atiende a la población en sus requerimientos básicos de subsistencia y de calidad de vida, así como los resultados en materia del manejo de la deuda externa que socava los ingresos tributarios que obtienen los estados e impide aplicarlos adecuadamente a los requerimientos básicos de la población.

1.2.1.2.- El índice de desarrollo humano (IDH). *“Es una medición por país, elaborada por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD). Se basa en un indicador social estadístico compuesto por tres parámetros: vida larga y saludable (medida según la esperanza de vida al nacer), educación (medida por la tasa de alfabetización de adultos y la tasa bruta de matriculación en educación primaria, secundaria y terciaria) y nivel de vida digno (medido por el PIB per cápita en USD)”.*³¹ Dicho Programa (PNUD), clasifica a los países en tres grupos: país de desarrollo humano alto, país de desarrollo humano medio y país de desarrollo humano bajo. Enseguida presentamos el lugar que ocupa nuestro país, según la Organización de las Naciones Unidas en su informe del año 2006, en el índice de desarrollo humano, los países Iberoamericanos:

²⁵ Adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 41/128, de fecha 4 de diciembre de 1986

²⁶ Adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 39/11, de fecha 12 de noviembre de 1984.

²⁷ Resolución aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas 53/144, de fecha 8 de Marzo de 1999.

²⁸ 52ª sesión, de la Asamblea de las Naciones Unidas, de fecha 17 de abril de 2000. Aprobada en votación nominal por 49 votos contra uno y 2 abstenciones.

²⁹ Aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en sesión de fecha 14 de diciembre de 1962. <http://www.ohchr.org/spanish/law/recursos.htm>.

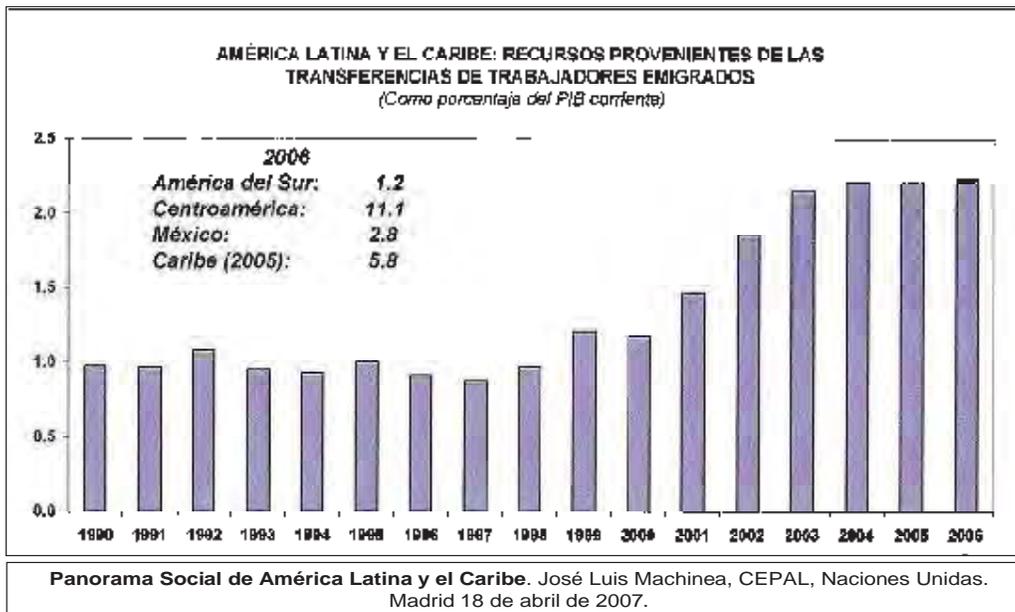
³⁰ La resolución se emite [sobre la base del informe de la Tercera Comisión (A/48/627)], en sesión de fecha 4 de marzo de 1994.

³¹ http://es.wikipedia.org/wiki/%C3%8Dndice_de_Desarrollo_Humano.

INDICE DE DESARROLLO HUMANO							
Organización de las Naciones Unidas. Informe del año 2006							
Desarrollo Humano Alto							
Lugar	País	Valor IDH	Espe-vidaNa	Tasa-Matric	PiB-PerCap	Espera-Vida	Educación
12	España	0.938	79.7	96	25.047	0.91	0.98
28	Portugal	0.904	77.5	89	19.629	0.87	0.96
36	Argentina	0.863	74.6	89	13.298	0.83	0.95
38	Chile	0.859	78.1	81	10.874	0.89	0.91
43	Uruguay	0.851	75.6	89	9.421	0.84	0.95
48	Costa Rica	0.841	78.3	72	9.481	0.89	0.87
53	México	0.821	75.3	75	9.803	0.84	0.86
58	Panamá	0.809	75	80	7.278	0.83	0.88
Desarrollo Humano Medio							
69	Brasil	0.792	70.2	86	8.195	0.76	0.88
70	Colombia	0.79	72.6	73	7.256	0.79	0.86
72	Venezuela	0.784	73	74	6.043	0.8	0.87
82	Perú	0.767	70.2	86	5.678	0.75	0.87
83	Ecuador	0.765	74.5	N.T	3.963	0.82	0.86
91	Paraguay	0.757	71.2	70	4.813	0.77	0.86
101	Salvador	0.729	71.1	70	5.041	0.77	0.76
112	Nicaragua	0.698	70	70	3.634	0.75	0.75
115	Bolivia	0.692	64.4	87	2.72	0.66	0.87
117	Honduras	0.683	68.1	71	2.876	0.72	0.77
118	Guatemala	0.673	67.6	66	4.313	0.71	0.68

<http://www.madrid.org/iestadis/fijas/otros/indecoaidhonu>

El índice de desarrollo humano es un reflejo de la calidad de vida los habitantes, que se logra entre otras cuestiones, al énfasis que se pone en el gasto social y que según cifras de la Comisión para América Latina y el Caribe, CEPAL,³² en el período 2002-2003, refleja un incremento, en la mayoría de los países de la región tal y como podrá observarse enseguida:



³² <http://www.madrid.org/iestadis/fijas/otros/indecoaidhonu.htm>. <http://www.undp.org/spanish/>

Ahora bien si comparamos el Gasto Social realizado, en relación con el IDH, nos corroborará, de manera general, que entre más gasto social se realice mejor IDH, habrá en la población y para ello presentamos el gráfico siguiente, en el que aparece el lugar que ocupa el país en el IDH y el gasto social realizado.

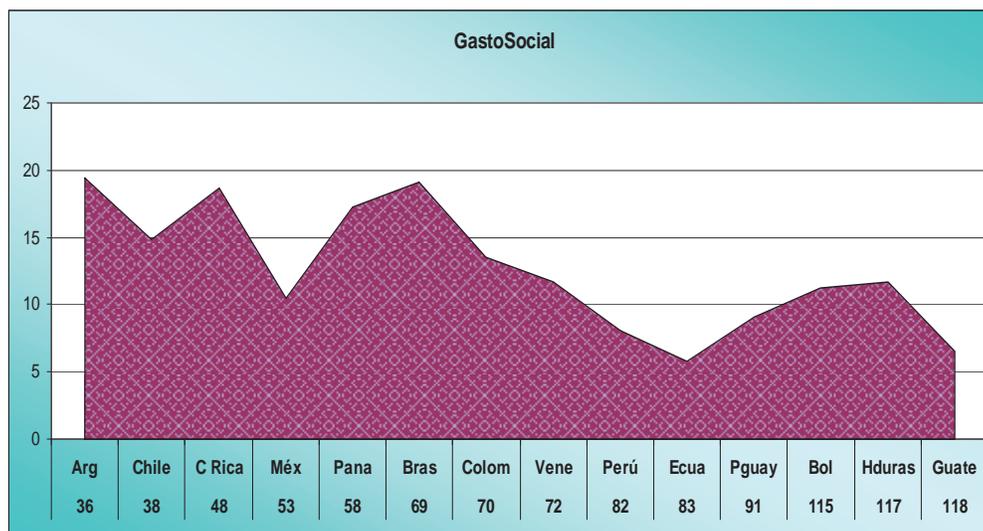
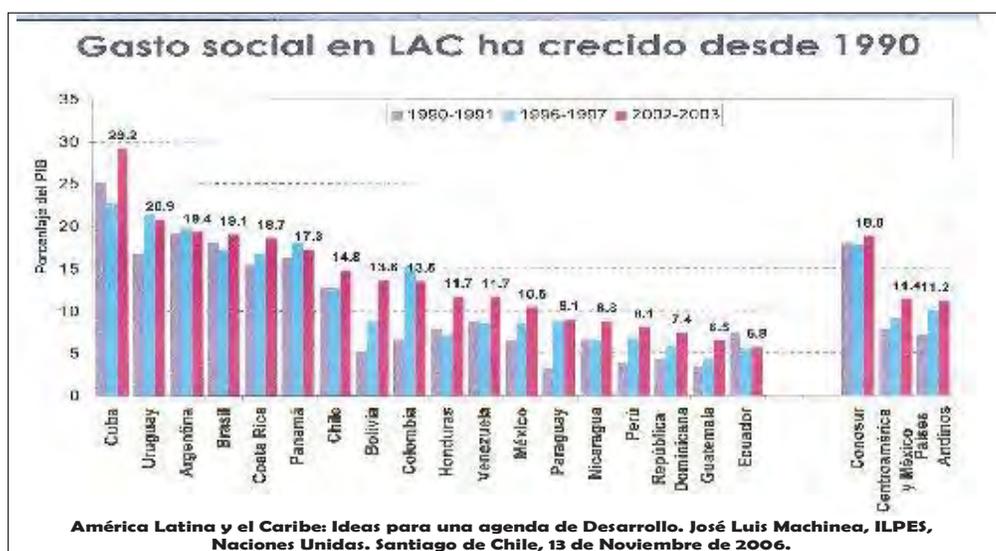


Gráfico propio considerando los datos del IDH de la ONU del año 2006 y Gasto Social de CEPAL, del año 2002-2003. www.madrid.org/iestadis/fijas/otros/indecoaidhonu

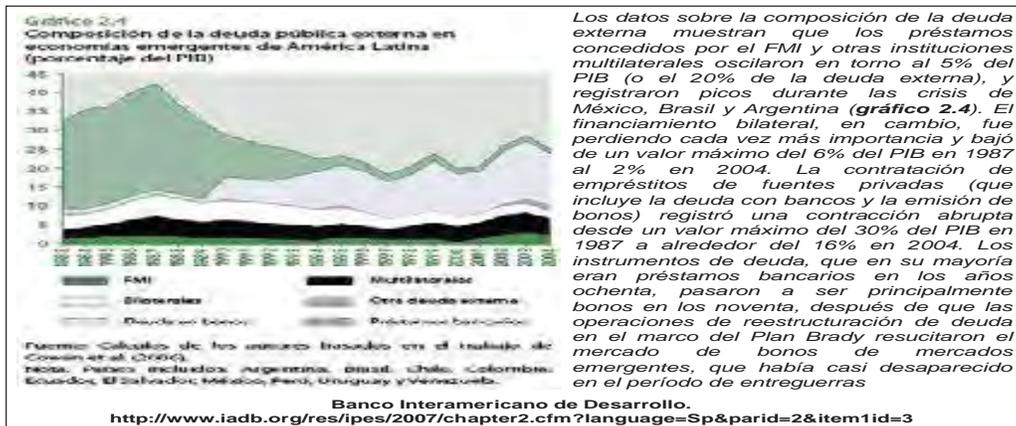
Como puede observarse, los casos de Argentina, Chile, Costa Rica, Panamá y Brasil nos corroboran esta tendencia, en el sentido, de que al destinarse mayores recursos al gasto social, mejor IDH tienen en la población. Otro efecto colateral, en el aumento del gasto social es la disminución de la pobreza extrema y así lo reporta la Comisión para América Latina y el Caribe (CEPAL), tal y como se muestra a continuación:



1.2.1.3. La Deuda Externa y el Gasto Social. Es otro de los factores a considerar para delinear la política fiscal, atendiendo a que la deuda externa que los países tienen contratada, socava sus ingresos públicos y deteriora sus recursos naturales.³³ Enseguida presentamos un gráfico que nos muestra como se ha comportado la deuda externa en América Latina y el Caribe, en los años de 1991 al 2005.



La composición de la deuda externa en América Latina y el Caribe es como se presenta enseguida:



³³ Joan Martínez Alier y Arcadi Olivares, señalan que “el peso de la deuda externa obliga a ‘apretarse el cinturón’, donde muchos tienen ya el estómago vacío, y además fuerza a una expropiación creciente de la naturaleza en perjuicio de la supervivencia de la gente que directamente vive de los recursos naturales o que padece la creciente contaminación por la extracción de petróleo, la exportación de minerales, etc. El pago de la deuda externa aumenta pues la deuda ecológica. Los acreedores son deudores, y los deudores son realmente acreedores, no solo por la ‘deuda del dióxido de carbono’ sino también por el comercio ecológicamente desigual, por los muchos pasivos ambientales que se han acumulado por la exportación de madera, petróleo, minerales sin que se haya corregido el daño ambiental y sin que se pueda corregir en muchos casos.” *¿Quién debe a Quién?, Deuda ecológica y deuda externa*, Icaria Editorial S.A., España 2003, páginas 9 y 10

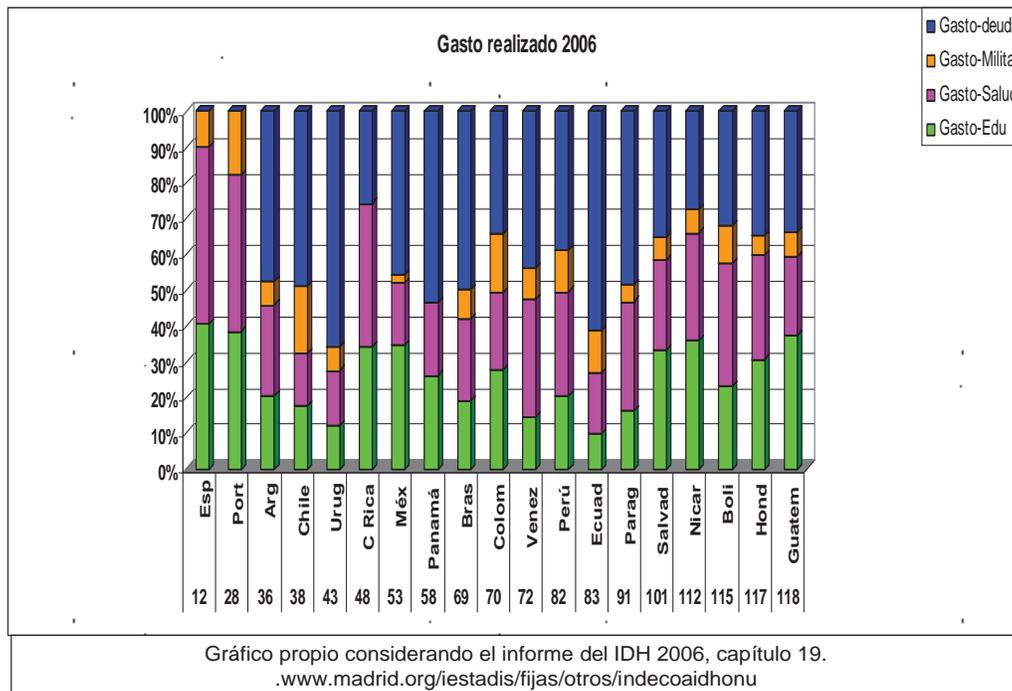
Una vez presentado el panorama de la deuda externa, compararemos el destino que se da a los ingresos públicos, tanto para el gasto social, como es: educación y salud, así como para el pago de la deuda, según el informe del IDH del año 2006, que hemos venido comentando.

Lugar IDH	País	Gasto-Edu	Gasto-Salud	Gasto-deuda	Gasto-Militar
12	Esp	4.5	5.5	0	1.1
28	Port	5.9	6.7	0	2.7
36	Arg	3.5	4.3	8.1	1.1
38	Chile	3.7	3	10.2	3.9
43	Urug	2.2	2.7	11.7	1.2
48	C Rica	4.9	5.8	3.7	0
53	Méx	5.8	2.9	7.6	0.4
58	Panamá	5	3.9	10.2	0
69	Bras	3.4	4.1	8.9	1.5
70	Colom	6.4	4.9	7.9	3.8
72	Venez	2	4.5	6	1.2
82	Perú	2.1	3	4	1.2
83	Ecuad	2	3.4	12.3	2.4
91	Parag	2.3	4.3	6.8	0.7
101	Salvad	3.7	2.8	3.9	0.7
112	Nicar	3.7	3.1	2.8	0.7
115	Boli	4.3	6.4	5.9	2
117	Hond	4	3.8	4.5	0.7
118	Guatem	2.2	1.3	2	0.4

Cap-19.IDH 2006, ONU.www.madrid.org/iestadis/fijas/otros/indecoaidhonu

Estos datos estadísticos son reveladores por sí solos y nos demuestra que, sumando el total de los gastos antes citados, por ejemplo, Argentina, Chile y Paraguay destinan el 50% de su gasto al pago de la deuda; Uruguay y Ecuador casi llegan al 70% en el gasto de la deuda; Panamá y Brasil pagan más del 50% en deuda. México apenas rebasa el 50% en gasto social que no sea deuda.

Gráficamente representamos estos datos enseguida:



El grave problema de la deuda externa, que provoca que los ingresos públicos se desvíen para su pago, al amparo de los instrumentos internacionales antes enunciados, podría resolverse negociándose el pago de su deuda externa³⁴ y de los intereses respectivos, sin incurrir en responsabilidad internacional, destinando prioritariamente sus ingresos tributarios y no tributarios recaudados, a la atención de los requerimientos básicos de la población y así lo plantea Luis T. Díaz Müller³⁵ cuando opina que *“la deuda externa atenta contra la soberanía económica de los Estados, y genera graves trastornos en los sistemas económicos y políticos de los países subdesarrollados; especialmente, en materia de nivel de vida, empleo y soberanía, entendida como el derecho de cada pueblo a decidir su propio destino”*.

De tal manera, que los principios rectores de la política fiscal propuestos, obedecen precisamente al destino que debe dársele al gasto público, proveniente de los ingresos públicos, para mejorar el índice de desarrollo humano de la

³⁴ Para Óscar Ugarteche, *“Un elemento preocupante, es que los tres países con las deudas mayores tienen más de 20% de deuda de corto plazo en la deuda total. México, Brasil y Argentina tienen un peso alto de vencimientos de corto plazo lo que los convierte en países vulnerables a la crisis sistémica a pesar de no ser de ingresos bajos ni de tener sobreendeudamiento desde el punto de vista de su PIB. Es decir, no solo tienen altos montos de deuda que concentran el grueso de la deuda de América Latina, sino que, además, tienen proporciones de deuda de corto plazo altos”*. **“La deuda de América Latina: ¿Por qué es impagable?”** www.lainsignia.org/2003/febrero/econ.

³⁵ **El Derecho al Desarrollo y el Nuevo Orden Mundial**, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Serie de Estudios Jurídicos Número 58, página 82. <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=1338>.

población y que se incorporen a las constituciones iberoamericanas, como garantías fundamentales, no sólo de los contribuyentes, sino de los gobernados en general.

Siguiendo el hilo conductor del tema que se desarrolla en este primer capítulo, procedemos al análisis de los cuatro grandes principios que proponemos como garantías fundamentales del contribuyente. En primer orden al relativo a la autodeterminación y al desarrollo de los pueblos.

1.3.- El Principio de Autodeterminación para ejercer el Derecho al Desarrollo.

En este postulado se contienen dos principios: El de autodeterminación³⁶ y el derecho al desarrollo y la intención de unirlos como rectores de la política fiscal, persigue que el derecho de las naciones para disponer libremente de sus riquezas y recursos naturales, sea con la finalidad, precisamente de garantizar a la población el derecho al desarrollo.

Lo anterior, partiendo de la premisa de que las naciones bajo el principio de autodeterminación pudieran desviar su cometido y disponer libremente su riqueza y los recursos naturales para, por ejemplo, fabricar armas de destrucción masiva³⁷ o simplemente, para dar prioridad al pago de la deuda externa y desatender el derecho al desarrollo de la población. El establecerle objetivos al principio de autodeterminación de los pueblos, tiene como sustento, la Resolución 1803 (XVII) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, de 14 de diciembre de 1962, titulada "*Soberanía permanente sobre los recursos naturales*", cuyo artículo 1, expresa: "*1. El derecho de los pueblos y de las naciones a la soberanía permanente sobre sus riquezas y recursos naturales debe ejercerse en interés del desarrollo nacional y del bienestar del pueblo del respectivo Estado*".

³⁶ El Principio de Autodeterminación, lo planteaba Trotzky de la manera siguiente: "*El derecho a la autodeterminación nacional no puede ser excluido del programa proletario de paz: pero tampoco puede pretender atribuirse una importancia absoluta. Al contrario, para nosotros está limitado por las tendencias convergentes profundamente progresivas del desarrollo histórico. Si bien es cierto que este derecho debe oponerse -mediante la presión revolucionaria- al método imperialista de centralización que esclaviza a los pueblos débiles y atrasados y quiebra el núcleo de la cultura nacional, también lo es que el proletariado no debe permitir que el "principio nacional" se convierta en un obstáculo a la tendencia irresistible y profundamente progresiva de la vida económica moderna en dirección a una organización planificada en nuestro continente, y, más adelante, en todo el planeta*". **El derecho de las naciones a la autodeterminación.** <http://marxists.org/espanol/trotsky/1910s/19170500.htm>.

³⁷ La Declaración sobre el Derecho de los Pueblos a la Paz, adoptada por la Asamblea General, en su artículo 3, conmina a los Estados a "*que la política de los Estados esté orientada hacia la eliminación de la amenaza de la guerra, especialmente de la guerra nuclear, a la renuncia del uso de la fuerza en las relaciones internacionales y al arreglo de las controversias internacionales por medios pacíficos de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas*". http://www.unhchr.ch/spanish/html/intlinst_sp.htm.

1.3.1.- El Principio de Autodeterminación de los Pueblos. Dicho principio nace formalmente, con la Carta de las Naciones Unidas,³⁸ la que en su capítulo I, propósitos y principios, artículo 1, numeral 2, dispone:

“Los Propósitos de las Naciones Unidas son:

1. Mantener la paz y la seguridad internacionales, y con tal fin: tomar medidas colectivas eficaces para prevenir y eliminar amenazas a la paz, y para suprimir actos de agresión u otros quebrantamientos de la paz; y lograr por medios pacíficos, y de conformidad con los principios de la justicia y del derecho internacional, el ajuste o arreglo de controversias o situaciones internacionales susceptibles de conducir a quebrantamientos de la paz;

2. Fomentar entre las naciones relaciones de amistad basadas en el respeto al principio de la igualdad de derechos y al de la libre determinación de los pueblos,³⁹ y tomar otras medidas adecuadas para fortalecer la paz universal. ”

³⁸ <http://www.un.org/spanish/aboutun/charter.htm>. Ernesto Sosa establece que “El cantar de Rolando y el del Mío Cid son dos ejemplos clásicos de la literatura occidental, a través de los cuales se demuestra el hecho de que los pueblos nunca han estado dispuestos a someterse al dominio extranjero, ni por parte de tiranos, como lo demuestra la valiente afrenta de Fuenteovejuna, cuyo espíritu encarnado en el conjunto del pueblo no deja lugar a dudas de que cualquier tiranía, por represiva que sea, tiene siempre, en la historia, una cita con la justicia”. La Autodeterminación de los Pueblos, “**Los siete principios básicos de la Política exterior de México**”, Emilio Rabasa, Coordinador. Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005, página 55. En Wikipedia, con motivo de este principio se dice que: “Las restricciones al principio de autodeterminación se derrumbaron luego de la Segunda Guerra Mundial con la creación de las Naciones Unidas. La Carta de las Naciones Unidas fue firmada el 26 de junio de 1945 y entró en vigor el 24 de octubre del mismo año, y reconoce en su primer artículo el principio de «libre determinación de los pueblos», junto al de la «igualdad de derechos», como base del orden internacional. El principio también se recoge en el artículo 55, dentro del Capítulo IX, sobre Cooperación internacional económica y social, e inspiró el tratamiento que se dio a los territorios coloniales. Los artículos 73 a 91, que corresponden a los capítulos XI (Declaración relativa a territorios no autónomos), XII (Régimen internacional de administración fiduciaria) y XIII (Consejo de Administración Fiduciaria) recogen el régimen de estos territorios”. En 1962, la Asamblea General aceptó estudiar los principios fundamentales de la Carta y los deberes que se derivan de ella; uno de estos principios es la libre determinación. El 24 de octubre de 1970 se adoptó la resolución 2625 (XXV), que contiene la Declaración sobre los principios de Derecho Internacional referente a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas. La resolución se adoptó por consenso, por lo que recogió los puntos de vista de los Estados occidentales, los socialistas y los del tercer mundo. La Declaración sobre relaciones de amistad muestra que la descolonización es una importante manifestación de la autodeterminación, pero que el ámbito de este derecho es más extenso: también la asocia con la existencia de un gobierno representativo. La Declaración afirmó que la libre determinación es un derecho de todos los pueblos y que conlleva obligaciones para todos los Estados, y que su respeto es condición necesaria para el establecimiento de relaciones amistosas y de cooperación entre los Estados.http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_de_libre_determinaci%C3%B3n#La_creaci.C3.B3n_de_las_Naciones_Unidas.”

³⁹ Este Principio se reconoce también en la **Declaración universal de los derechos de los pueblos**, de Argel, 4 de julio de 1976, que en su artículo 5, señala: “*Todo pueblo tiene el derecho imprescriptible e inalienable a la autodeterminación. Él determina su status político con toda libertad y sin ninguna injerencia exterior*”. <http://www.prodiversitas.bioetica.org/doc4.htm>, sin embargo, esta declaración universal, no aparece en la lista de instrumentos internacionales de la organización de las naciones unidas. México reconoce el Principio de autodeterminación de los pueblos, por reforma al artículo 89, fracción X, CPEUM, publicada el 11 de mayo de 1998, en el Diario Oficial de la Federación.

Dicho principio se reitera, en la Resolución 3281, de la Asamblea General de las Naciones Unidas,⁴⁰ en la que se aprobó la Carta de los Derechos y Deberes Económicos de los Estados, y donde se concede a éstos, en su artículo 1, “*el Derecho soberano e inalienable de elegir su sistema económico, así como su sistema político, social y cultural, de acuerdo a la voluntad de su pueblo, sin injerencia, coacción, ni amenaza externa de ninguna clase*”.

1.3.2.- El Derecho al Desarrollo. Uno de sus antecedentes es el *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, aprobado el 16 de diciembre de 1966, que su principio rector 2, señala:

2. Para el logro de sus fines, todos los pueblos pueden disponer libremente de sus riquezas y recursos naturales, sin perjuicio de las obligaciones que derivan de la cooperación económica internacional basada en el principio de beneficio recíproco, así como del derecho internacional. En ningún caso podrá privarse a un pueblo de sus propios medios de subsistencia.

Aunque el antecedente directo, lo constituye la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas,⁴¹ que en su artículo 3 expresa:

Artículo 3. Se considera que constituyen condiciones primordiales del progreso y el desarrollo en lo social:

a) La independencia nacional, basada en el derecho de los pueblos a la libre determinación;

b) El principio de la no injerencia en los asuntos internos de los Estados;

c) El respeto a la soberanía e integridad territorial de los Estados;

d) La soberanía permanente de cada nación sobre sus riquezas y recursos naturales;

e) El derecho y la responsabilidad de cada Estado y, en lo que les concierne, de cada nación y cada pueblo, de determinar libremente sus propios objetivos de desarrollo social, fijar sus propias prioridades y escoger, conforme a los principios de la Carta de las Naciones Unidas, los medios y métodos para lograrlos, sin ninguna injerencia exterior;

f) La coexistencia pacífica, la paz, las relaciones de amistad y la cooperación entre los Estados, cualesquiera que sean las diferencias existentes entre sus sistemas sociales, económicos o políticos.

⁴⁰ Aprobada el 12 de diciembre de 1974.
<http://www.un.org/spanish/documents/ga/res/29/ares29.htm>

⁴¹ Resolución 2542 (XXIV), de fecha 11 de diciembre de 1969. A decir de Luis T. Müller, “*El marco conceptual originario del derecho del desarrollo está constituido por la resolución 14/128, de 4 de diciembre de 1986. En sus principios básicos, establece el reconocimiento del desarrollo como un proceso global económico, social, cultural y político, que tiende al mejoramiento constante del bienestar de toda la población y de todos los individuos sobre la base de su participación activa, libre y significativa en el desarrollo y en la distribución justa de los beneficios*”. Ob.Cit., página 20.

Más reciente y con mayor formalidad, lo constituye la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas,⁴² que en su artículo 1, dispone:

Artículo 1

1. El derecho al desarrollo es un derecho humano inalienable en virtud del cual todo ser humano y todos los pueblos están facultados para participar en un desarrollo económico, social, cultural y político en el que puedan realizarse plenamente todos los derechos humanos y libertades fundamentales, a contribuir a ese desarrollo y a disfrutar del él.

2. El derecho humano al desarrollo implica también la plena realización del derecho de los pueblos a la libre determinación, que incluye, con sujeción a las disposiciones pertinentes de ambos Pactos internacionales de derechos humanos, el ejercicio de su derecho inalienable a la plena soberanía sobre todas sus riquezas y recursos naturales.

Con base en las anteriores disposiciones, Díaz Müller⁴³ considera que el Derecho al Desarrollo se compone de los elementos siguientes:

“a) Inalienable. Las personas y los pueblos están en condiciones de gozar de este derecho.

b) Acumulativo. Por dos caminos:

· El reforzamiento de los derechos civiles, políticos, sociales, económicos y culturales.

· El refuerzo de su interdependencia e indivisibilidad.

c) Progresivo. El derecho al desarrollo como meta teleológica persigue el bienestar humano y la justicia social.

d) Tiene alcance internacional. La comunidad internacional es el motor del derecho al desarrollo.

e) Su aplicación es compleja y multifacética. El derecho al desarrollo es de aplicación compleja, requiere de mecanismos idóneos y conducentes para su plena eficacia. De aplicación polifacética, por el carácter individual y colectivo de los entes que ejercen su titularidad.

f) Es promotor de un nuevo orden mundial. Especialmente, después del término del proceso de la guerra fría, y la emergencia de un nuevo orden mundial basado en tres grandes centros de poder internacional y orden de las tecnologías, el desarrollo pasa a ser la preocupación principal de la comunidad internacional.

g) Posee una finalidad teleológica. El nuevo derecho del desarrollo y los modelos y estilos de desarrollo. El índice de desarrollo humano: “una propuesta de análisis”.

⁴² Resolución 41/128, de 4 de diciembre de 1986.

⁴³ **Derecho al Desarrollo y el Nuevo Orden Mundial.** . .Ob.Cit., página 28.

La doble vía del derecho al desarrollo,⁴⁴ la corrobora Felipe Gómez Isa,⁴⁵ cuando expresa que “La opinión mayoritaria considera al derecho al desarrollo como un derecho humano con dos vertientes, una individual y otra colectiva. Es decir el derecho al desarrollo gozaría de una doble naturaleza, individual y colectiva” y bajo esta concepción debe haber una mutua interacción entre sociedad y persona, para lograr este derecho. Así por ejemplo, podemos observar en el gráfico siguiente que uno de los factores de financiamiento para los países de América Latina son las remesas de los nacionales que se han ido a otros países en busca de mejores de condiciones de vida, es decir, en busca de mejor desarrollo.



⁴⁴ La Corte Constitucional de Colombia considera que los Derechos Colectivos también tienen esta doble vía al expresar: “DERECHOS COLECTIVOS- Características/DERECHOS COLECTIVOS- Doble titularidad. Estos derechos colectivos se caracterizan porque son derechos de solidaridad, no son excluyentes, pertenecen a todos y cada uno de los individuos y no pueden existir sin la cooperación entre la sociedad civil, el Estado y la comunidad internacional. En este sentido los derechos colectivos generan en su ejercicio una doble titularidad, individual y colectiva, que trasciende el ámbito interno. También los derechos colectivos se caracterizan porque exigen una labor anticipada de protección y, por ende, una acción pronta de la justicia para evitar su vulneración u obtener, en dado caso, su restablecimiento. De ahí que su defensa sea eminentemente preventiva. Otro rasgo es que superan la tradicional división entre el derecho público y el derecho privado. Además, son de índole participativo, puesto que mediante su protección se busca que la sociedad delimite los parámetros dentro de los cuales se pueden desarrollar las actividades productivas y socialmente peligrosas. Igualmente, los derechos colectivos son de amplio espectro en la medida en que no pueden considerarse como un sistema cerrado a la evolución social y política. Finalmente, estos derechos tienen carácter conflictivo en tanto y en cuanto implican transformaciones a la libertad de mercado”. Sentencia C-377/02 Referencia: expediente D-3774. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 36 de la Ley 472 de agosto 5 de 1998, "Por la cual se desarrolla el artículo 88 de la Constitución Política de Colombia en relación con el ejercicio de las acciones populares y de grupo y se dictan otras disposiciones". Actor: Humberto De Jesus Longas Londoño. Magistrada Ponente: Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá D.C., catorce (14) de mayo de dos mil dos (2002)

⁴⁵ Ob.Cit., página 42.

Este hecho, desnuda parte de la situación existente, en materia del derecho al desarrollo de la población, toda vez que si se produce migración hacia otros países, es precisamente porque no existen las condiciones de desarrollo adecuadas en los propios.

Respecto al carácter acumulativo del derecho al desarrollo, en cuanto a la procuración del reforzamiento de los derechos humanos, *“Karel Vasak afirma que estos derechos (al desarrollo) son derechos síntesis, es decir, derechos que no pueden ser realizados, más que gracias a la puesta en marcha de los otros derechos humanos, que son, de alguna manera, sus elementos constitutivos”*.⁴⁶

Por último, en lo que se refiere al valor jurídico en el ámbito internacional, del derecho al desarrollo, coincidimos en el sentido de que *“la opinión más extendida entre la doctrina iusinternacionalista que ha prestado atención al derecho al desarrollo es que este derecho está en proceso de positivación, en vías de adquisición de normatividad internacional”*,⁴⁷ lo que viene a respaldar nuestra propuesta, de que este Principio de Autodeterminación para ejercer el Derecho al Desarrollo, se incorpore a las constituciones iberoamericanas, para que no haya margen de discrecionalidad en cuanto a su obligatoriedad.

A continuación, dentro este primer principio propuesto, como garantía fundamental del contribuyente, se efectúa un ejercicio comparativo, entre la recaudación de los ingresos tributarios en los países de América Latina, que materializa el derecho a la autodeterminación de los pueblos (en cuanto a la potestad para decidir las medidas fiscal a imponer) en relación con el destino de la misma para atender el derecho al desarrollo de la población. La finalidad del comparativo es con el fin de obtener algunas conclusiones prácticas en cuanto a la situación actual de cómo se materializan ambos derechos.

1.3.3.- Los ingresos tributarios, en América Latina, en relación con el PIB y su destino para la atención del Derecho al Desarrollo de la población. Los datos que tomamos en cuenta en materia de recaudación tributaria, corresponden a los publicados por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) del año 2005, en tanto que la atención a los requerimientos básicos de la población, se sustentan en el IDH del año 2006, publicado por la Organización de las Naciones Unidas.

Esta variante en los datos de los años comparados (2005 con 2006), pudiera no ser completamente exacta, pero si es muy cercana a la realidad que viven los países latinoamericanos.

⁴⁶ Felipe Gómez Isa, Ob.Cit., página 15.

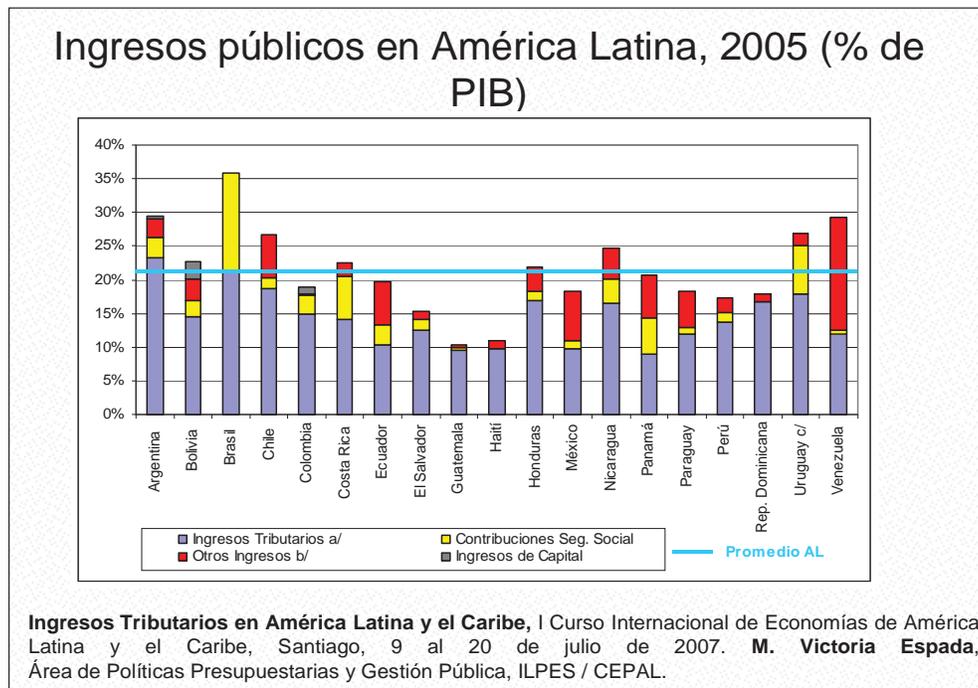
⁴⁷ Idem, página 41.

Hasta el año 2005, el país con mayores ingresos fiscales fue Argentina (cerca al 25% del PIB), seguido de Brasil (arriba del 20% del PIB), Chile y Uruguay (aproximadamente en un 19% del PIB).

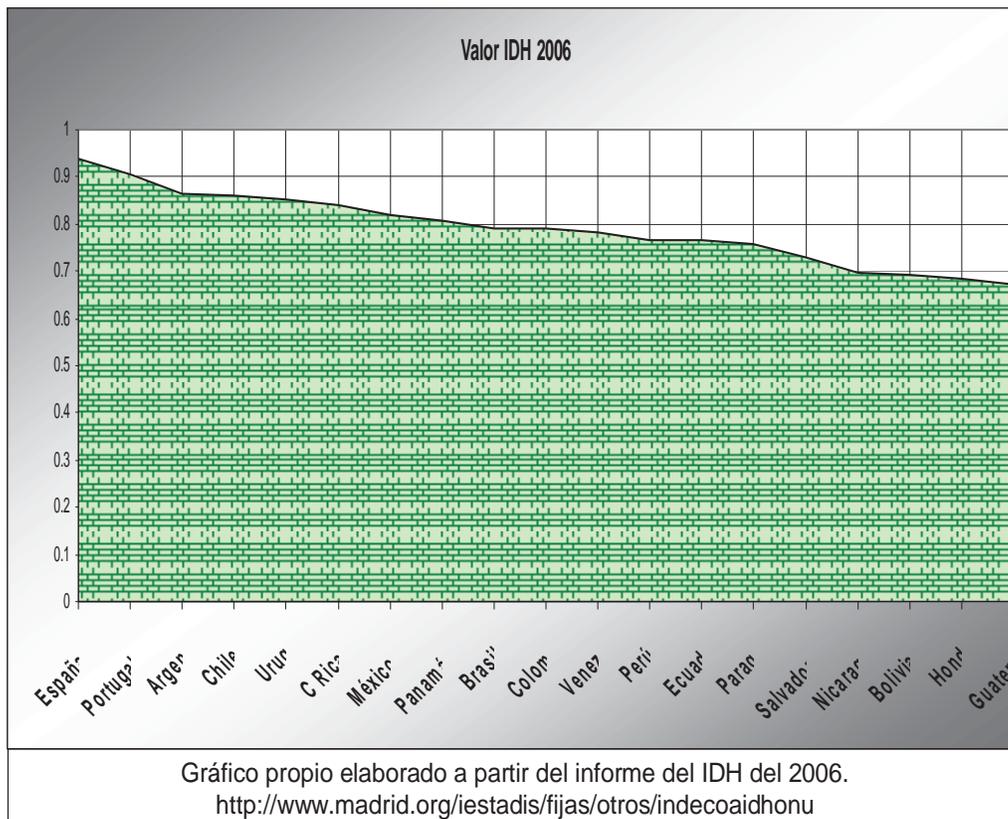
Luego aparecen Nicaragua, Honduras y Republica Dominicana (arriba del 15% del PIB) y enseguida Colombia (con un 15% del PIB). Perú se encuentra apenas abajo del 15% del PIB y le sigue Venezuela con aproximadamente el 13% del PIB.

En el caso de México, sus ingresos tributarios son apenas del 10% del PIB, muy similar al de Haití.

El gráfico siguiente los representa tal y como lo comentamos párrafos anteriores.



Dichas cifras en materia de ingresos tributarios, no equivalen a que efectivamente éstos se hayan destinado para hacer efectivo el derecho al desarrollo de la población y con este motivo, traemos al análisis, el gráfico siguiente, sobre el Índice de Desarrollo Humano (IDH) en el año 2006.



Lo anterior nos revela, en América Latina, entre otras cuestiones:

1.- Que *Argentina* con ingresos tributarios cercanos al 25% del PIB, es el país con mejor IDH del año 2006, en Latinoamérica. Es decir, existe coincidencia entre dichos ingresos con su destino para atender los requerimientos de la población.

2.- Que *Brasil* con un porcentaje arriba del 20% del PIB, se encuentra debajo de Argentina, Chile, Uruguay, Costa Rica, México y Panamá en atención al IDH del año 2006, lo que demuestra que el destino de los ingresos tributarios no fueron destinados como prioridad, para el gasto social

3.- Que *Chile* y *Uruguay*, con unos ingresos tributarios aproximadamente del 19% del PIB, tienen una posición similar en atención al IDH del año 2006, en virtud de que ambos países, se colocan respectivamente en el segundo y tercer país latinoamericano, mejores ubicados en atención al IDH. Es decir, al igual que Argentina, son congruentes los ingresos tributarios, con su destino para atender los requerimientos de la población.

4.- Que *Nicaragua* y *Honduras* con ingresos tributarios arriba del 15% del PIB, los dos primeros se localizan debajo de Argentina, Chile, Uruguay, Costa Rica,

México, Panamá, Brasil, Colombia, Venezuela, Perú, Ecuador, Paraguay y Salvador, en atención al IDH del año 2006.

Por ello, en el caso de estos dos países, se demuestra, al igual que Brasil, que el destino de los ingresos tributarios no tuvo prioridad para atender el gasto social.

5.- Que *Colombia* con ingresos tributarios del 15% del PIB, se localiza debajo de Argentina, Chile, Uruguay, Costa Rica, México, Panamá, Brasil, en atención al IDH del año 2006. Lo anterior revela que los ingresos tributarios obtenidos, en cuanto a su destino, es proporcional al lugar que se ubica en atención al IDH.

6.- Que *Perú* con ingresos tributarios aproximadamente del 14% del PIB, se ubica debajo de Argentina, Chile, Uruguay, Costa Rica, México, Panamá, Brasil, Colombia y Venezuela, en atención al IDH del año 2006. Este resultado, al igual que los obtenidos por Brasil, Nicaragua, Honduras y República Dominicana, da como pronóstico, que el destino de los ingresos tributarios no tuvo prioridad para atender el gasto social.

7.- Que *Venezuela* con ingresos tributarios que rebasan el 10% del PIB, se ubica debajo de Argentina, Chile, Uruguay, Costa Rica, México, Panamá, Brasil y Colombia, en atención al IDH del año 2006. Este resultado es muy similar al de Colombia, en el sentido de que sus ingresos tributarios obtenidos, en cuanto a su destino, es proporcional al lugar que se ubica en atención al IDH.

6.- Que *México*, con ingresos tributarios apenas del 10% del PIB, se localiza sólo debajo de Argentina, Chile, Uruguay y Costa Rica, en atención al IDH del año 2006. Esto representa que existe una congruencia ente el ingreso tributario y su destino para atender los requerimientos sociales.

Una vez reseñado lo anterior, nuestra conclusión general, tratándose de los ingresos tributarios percibidos por los países latinoamericanos, en relación con hacer efectivo el derecho al desarrollo de la población y concretamente para procurar un mejor índice de desarrollo humano (IDH), consiste en que la mayor o menor recepción de ingresos tributarios, (una vez ejercido el derecho a la autodeterminación en materia impositiva) no trae como consecuencia necesariamente, que el derecho al desarrollo de la población se vea más y mejor materializado.

De tal manera, que nuestra propuesta para que el principio de autodeterminación de los pueblos, no se desvíe de su cometido, -como lo propusimos al inicio de este apartado- se ve reforzado, en el sentido, de que es necesario que dicho principio se oriente hacia los objetivos de hacer efectivo el derecho al desarrollo, es decir que sus riquezas y recursos naturales incidan en el bienestar de la población y del estado mismo.

Una vez que hemos desarrollado el primer principio propuesto como garantía fundamental del contribuyente, abordaremos enseguida otro de los propuestos en

esta tesis de investigación y que se refiere a la atención prioritaria de los derechos sociales.

1.4.- El Principio del destino prioritario del gasto público para atender los Derechos Sociales. Luis T. Díaz Müller,⁴⁸ señala que *“los derechos sociales nacen como producto de la evolución histórica de los derechos humanos (incluso, se habla de generaciones de derechos fundamentales); especialmente después de la Primera Guerra Mundial. En el plano nacional, estos derechos se expresan en la doctrina del constitucionalismo social (Leon Duguit) del periodo de entre-guerras, como es el caso de la Constitución de Querétaro (5 de febrero de 1917), y la Constitución de la República de Weimar (octubre, 1919), entre otras. En el plano internacional, al menos, existen tres instrumentos internacionales que refuerzan la idea de los derechos sociales: la Liga de las Naciones, el Tratado de Versalles y la Oficina Internacional del Trabajo (1919).”*

Es importante dejar precisado desde ahora, que bajo nuestra concepción los derechos sociales y los derechos colectivos, pertenecen al ámbito del derecho social,⁴⁹ teniendo su diferencia en la finalidad de protección perseguida. Los primeros tienen como objetivo atender materias o conceptos perfectamente determinados como son; *la alimentación, la educación, el medio ambiente, la salud, la seguridad social y la vivienda*, mientras que los derechos colectivos van referidos o tienden a proteger a grupos o sectores determinados (*los niños, los adultos mayores, los discapacitados o los grupos indígenas*) y que padecen retraso considerable en la sociedad en la que conviven o simplemente, o por su propia naturaleza, estos grupos requieren una atención especial.

1.4.1.- Los Derechos Sociales y su Marco Jurídico. El documento rector en materia Internacional lo constituye, la Declaración Universal de Derechos Humanos, que en su artículo 25, numeral 1, dispone:

⁴⁸ **Derechos Económicos, Sociales y Culturales: Aportación de México**, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/88/art/art4.htm>. Mendieta y Nuñez, citado por Díaz Müller, expresa que *“El derecho social es el conjunto de leyes y disposiciones autónomas que establecen y desarrollan diferentes principios y procedimientos protectores en favor de las personas, grupos y sectores de la sociedad integrados por individuos económicamente débiles, para lograr su convivencia con las otras clases sociales dentro de un orden justo”*. El mismo Müller agrega que *“La corriente social mexicana del derecho económico se vincula pues a los derechos humanos, a la justicia social y a los modernos procesos de modernización y modernidad en boga. No es menos cierto que en el auge y el reino del neoliberalismo, de la magia del mercado y de las mundializaciones que transforman al mundo en un “circuito integrado”, he propuesto la existencia de un derecho transnacional de protección de los derechos humanos,25 nexa entre el derecho nacional y el derecho internacional de protección, tal como lo había planteado el maestro Philip Jessup, en su obra clásica: Derecho transnacional (Yale, 1956)”*.

⁴⁹ A decir de Jorge Gaxiola, el Derecho social *“Es el conjunto de normas jurídicas que establecen y desarrollan diferentes principios y procedimientos protectores a favor de las personas, grupo y sectores de la sociedad integrados por individuos socialmente débiles, para lograr su convivencia con las otras clases sociales dentro de un orden jurídico”*. **Diccionario Jurídico Mexicano**, Tomo D-H, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México y Editorial Porrúa S.A., Decima Quinta Edición, México 2001, página 1040.

Artículo 25

1.- Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez y otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.

Los países que describen, en su constitución, el contenido de los son: **Brasil** (artículo 6); *“Son derechos sociales la educación, la salud, el trabajo, el descanso, la seguridad, la previsión social, la protección de la maternidad y de la infancia, y la asistencia a los desamparados”*; **Bolivia** (artículo 171, numeral 1), aunque sólo se refieren a los pueblos indígenas; *“1. Se reconocen, respetan y protegen en el marco de la ley, los derechos sociales, económicos y culturales de los pueblos indígenas que habitan en el territorio nacional”*; **Colombia** (artículo 44), en la que garantiza a los niños *“la vida, la integridad física, la salud y la seguridad social, la alimentación equilibrada, su nombre y nacionalidad, tener una familia y no ser separados de ella, el cuidado y el amor, la educación y la cultura, la recreación y la libre expresión de su opinión”* aunque posteriormente en el artículo 366, establece como objetivo fundamental del estado *“la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable”*, **Guatemala** (artículo 51), pero sólo se refiere a la protección a menores y ancianos, estableciendo que *“Les garantizará su derecho a la alimentación, salud, educación y seguridad y previsión social”*; **Ecuador** (Artículo 23, numeral 20), en la que obliga al estado a reconocer y garantizar *“20. El derecho a una calidad de vida que asegure la salud, alimentación y nutrición, agua potable, saneamiento ambiental; educación, trabajo, empleo, recreación, vivienda, vestido y otros servicios sociales necesarios”* y **Panamá** (Artículo 52), que obliga al estado, sólo tratándose de menores de edad a garantizar *“el derecho de estos a la alimentación, la salud, la educación y la seguridad y previsión sociales”*. **Argentina** (artículo 75, numeral 22, parte final) y **Nicaragua** (artículo 46), se remiten expresamente a los Tratados Internacionales que norman los derechos humanos y expresamente, entre otros a: *“La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos”*.

Existen otras naciones que en su carta fundamental contienen un capítulo relativo a los derechos sociales, pero no establecen cuales son. Los países que están en dicha situación son: **Costa Rica** (Título V, Capítulo único); **El Salvador** (Capítulo II, Sección Primera), **Guatemala** (Capítulo II), **Nicaragua** (Capítulo III), **Panamá** (Título III), **Perú** (Capítulo II), Portugal (Título III, Capítulo Primero) y **Venezuela** (Capítulo V).

En el caso de **México**,⁵⁰ los artículos 3, 4 y 123, CPEUM, contienen la mayoría de los que la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconoce.

Tratándose de España y Portugal, aunque en sus constituciones no existe una regulación descriptiva integral de los derechos sociales, si nos remitimos a la Constitución de la Unión Europea, encontramos que ésta en su artículo III-209, del Capítulo denominado “POLÍTICA SOCIAL”, dispone:

Artículo III-209

La Unión y los Estados miembros, teniendo presentes derechos sociales fundamentales como los enunciados en la Carta Social Europea, firmada en Turín el 18 de octubre de 1961, y en la Carta comunitaria de los derechos sociales fundamentales de los trabajadores, de 1989, tendrán como objetivo el fomento del empleo, la mejora de las condiciones de vida y de trabajo para hacer posible su equiparación por la vía del progreso, una protección social adecuada, el diálogo social, el desarrollo de los recursos humanos para conseguir un nivel de empleo elevado y duradero, y la lucha contra las exclusiones.

Con este fin, la Unión y los Estados miembros actuarán teniendo en cuenta la diversidad de las prácticas nacionales, en particular en el ámbito de las relaciones contractuales, así como la necesidad de mantener la competitividad de la economía de la Unión.

Consideran que esta evolución será consecuencia tanto del funcionamiento del mercado interior, que favorecerá la armonización de los sistemas sociales, como de los procedimientos establecidos en la Constitución y de la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros.

Además, el Artículo III-210, de dicha constitución, señala los apoyos con los que contarán los países miembros para lograr los objetivos en materia de derechos sociales y que hacen consistir en:

Artículo III-210

⁵⁰ El Artículo 6, de la Ley General de Desarrollo Social, dispone como derechos sociales aquellos “derechos para el desarrollo social la educación, la salud, la alimentación, la vivienda, el disfrute de un medio ambiente sano, el trabajo y la seguridad social y los relativos a la no discriminación en los términos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. Sobre este mismo tema, Francisco Suárez Dávila, señala que en el caso de México, “Las disposiciones que se refieren a aspectos de política económica-social que conformaron nuestra vertiente mexicana del Estado Bienestar (Welfare State) y que los nuevos enfoques teóricos vinculan indisolublemente con la estrategia de desarrollo en sentido integral; es decir, la educación a lo largo de la vida (artículos 3° y 123), la salud (artículo 4°), la seguridad social (artículo 123) y la vivienda (artículo 4° y 123)”. **El proyecto Económico de Nuestra Constitución Política: Vigencia y Dinámica**, Economía y Constitución. Memoria del IV Congreso Nacional de Derecho Constitucional IV, Diego Valadés y Rodrigo Gutiérrez Rivas, coordinadores, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2001, página 214.

1. Para alcanzar los objetivos mencionados en el artículo III-209, la Unión apoyará y complementará la acción de los Estados miembros en los siguientes ámbitos:

- a) la mejora, en particular, del entorno de trabajo, para proteger la salud y la seguridad de los trabajadores;
- b) las condiciones de trabajo;
- c) la seguridad social y la protección social de los trabajadores;
- d) la protección de los trabajadores en caso de resolución del contrato laboral;
- e) la información y la consulta a los trabajadores;
- f) la representación y la defensa colectiva de los intereses de los trabajadores y de los empresarios, incluida la cogestión, sin perjuicio del apartado 6;
- g) las condiciones de empleo de los nacionales de terceros países que residan legalmente en el territorio de la Unión;
- h) la integración de las personas excluidas del mercado laboral, sin perjuicio del artículo III-283;
- i) la igualdad entre mujeres y hombres por lo que respecta a las oportunidades en el mercado laboral y al trato en el trabajo;
- j) la lucha contra la exclusión social;
- k) la modernización de los sistemas de protección social, sin perjuicio de la letra c).

Contra la opinión de que existe un derecho social que ampara a la alimentación, educación, salud, vivienda, etcétera y que por ende pertenece al ámbito jurídico, Emérito Gómez,⁵¹ opina:

“El derecho a la salud, la educación, la vivienda y el trabajo, entendidos todos como derechos humanos, no pertenecen en sentido estricto a la esfera de lo jurídico, sino a la de la moral. Porque suponen necesariamente una transferencia unilateral -es decir, sin contraprestación- de recursos, de unos seres humanos a otros. Es el salto de la justicia conmutativa a la distributiva. La primera alude a la contraprestación, al intercambio mercantil, al derecho a recibir algo, porque se da algo a cambio. "Tengo derecho a un salario porque apporto una determinada productividad marginal a aquel que me lo paga". La justicia distributiva, por el contrario, alude a aquello que se da o se recibe, sin contrapartida. Es la transferencia unilateral. Todos tienen derecho a la salud -o a la educación, etc.- aún cuando no tengan recursos para costearse las.

. . . Con lo cual podemos reforzar el argumento central de este artículo: la noción del "derecho a la salud" -lo mismo que cualquier otro derecho humano- no puede ser planteada en el terreno del derecho y mucho menos en el de la economía. Estos nuevos "derechos" sólo pueden tener vigencia en el plano de

⁵¹ **“Ética, Derecho, Economía y Salud”**, www.odontomarketing.com/articulos. Sobre el mismo tema, Miguel Carbonell, considera que “el surgimiento del Estado social, se da en un contexto histórico en el que están presentes las siguientes tres condiciones: 1.- El individuo es incapaz de satisfacer por sí sólo, o con la ayuda de su entorno social más inmediato, sus necesidades básicas; 2. Surgen riesgos sociales que no pueden ser enfrentados por las vías tradicionales, basadas en la responsabilidad individual; 3. Se desarrolla la convicción social de que el Estado debe sumir la responsabilidad de garantizar a todos los ciudadanos un mínimo de bienestar; si el Estado no cumpliera con esa obligación, se pondría en duda su legitimidad”. **Los Derechos Fundamentales en México** . . . Ob.Cit., Página 761.

la ética. Pero no, por supuesto, dentro de la endeble visión de ésta, imperante hoy en Occidente; producto obvio del escaso desarrollo que dicha disciplina tuvo en los últimos cuatro siglos, esto es, dentro del paradigma cartesiano. El derecho a la salud -y todos los otros derechos humanos- sólo pueden cobrar sentido si se produce una expansión ética del hombre occidental. Una expansión que le permita de verdad convertir en un derecho lo que hoy es tan solo un compromiso moral. Y, sobre todo, que le permita modificar la rigurosa lógica con la que opera la economía de mercado.

Desde luego que no compartimos esta opinión, porque los derechos sociales y los derechos colectivos, han sido reconocidos por la mayoría de las constituciones Iberoamericanas, tal y como se relacionó anteriormente, -además de los Tratados Internacionales en la materia-, lo que convierte a éstos en Derecho positivo, es decir en normas jurídicas.⁵² En lo que coincidimos con dicho autor, es que los derechos sociales y los colectivos, además de su carácter jurídico, tienen una connotación ética.

Una vez que hemos abordado el comparativo jurídico de las constituciones iberoamericanas en torno a los derechos sociales, a continuación pasaremos al análisis en particular del derecho a la alimentación, a la educación, al medio ambiente sano, a la salud, a la seguridad social y a la vivienda, así como el grado de atención que se observa en América latina, atendiendo a los datos estadísticos de organismos internacionales, entre otros, el Banco Interamericano de Desarrollo la CEPAL y la UNESCO.

1.4.1.1.- EL Derecho a la Alimentación. Además de su regulación en el artículo 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos antes citado, el artículo 11, numeral 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales realiza las siguientes observaciones para su aplicación:

2. Los Estados Partes en el presente Pacto, reconociendo el derecho fundamental de toda persona a estar protegida contra el hambre, adoptarán, individualmente y mediante la cooperación internacional, las medidas, incluidos los programas concretos, que se necesitan para:

a) Mejorar los métodos de producción, conservación y distribución de alimentos mediante la plena utilización de los conocimientos técnicos y científicos, la divulgación de principios sobre nutrición y el perfeccionamiento o la reforma de los regímenes agrarios de modo que se logren la explotación y la utilización más eficaces de las riquezas naturales;

⁵² Incluso Ferrajoli, a esta aseveración de los tratadistas en el sentido de que los Derechos sociales no tienen carácter jurídico, lo considera como “una debilidad teórica”, porque parten de la premisa de que “a estos derechos les corresponden, antes que prohibiciones de lesión, obligaciones de prestación positiva, cuya satisfacción no consiste en un no hacer sino en un hacer, en cuanto tal no formalizable ni universalizable, y cuya violación, por el contrario, no consiste en actos o comportamientos sancionables o anulables sino en simples omisiones, que no resultarían coercibles ni justiciables”. Prólogo a la obra de Víctor Abramovich, **Los Derechos Sociales como derechos exigibles**, Editorial Trotta, S.A., Segunda Edición 2004, Madrid, España, página 9.

b) *Asegurar una distribución equitativa de los alimentos mundiales en relación con las necesidades, teniendo en cuenta los problemas que se plantean tanto a los países que importan productos alimenticios como a los que los exportan*”.

También existe la Resolución de la Comisión de Derechos Humanos 2000/10, sobre el derecho a la alimentación, así como el **PROTOCOLO ADICIONAL A LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS EN MATERIA DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES, "PROTOCOLO DE SAN SALVADOR"**,⁵³ cuyo artículo 12, estatuye:

1. *Toda persona tiene derecho a una nutrición adecuada que le asegure la posibilidad de gozar del más alto nivel de desarrollo físico, emocional e intelectual.*
2. *Con el objeto de hacer efectivo este derecho y a erradicar la desnutrición, los Estados partes se comprometen a perfeccionar los métodos de producción, aprovisionamiento y distribución de alimentos, para lo cual se comprometen a promover una mayor cooperación internacional en apoyo de las políticas nacionales sobre la materia.*

1.4.1.1.1.- Las Constituciones Iberoamericanas y el Derecho a la Alimentación. Algunas cartas fundamentales iberoamericanas garantizan el Derecho a la Alimentación, pero sólo se refieren a un sector de la población, como se detalla enseguida: **Colombia** (artículo 44), dando protección a los niños; **Costa Rica** (artículo 82) que protege a menores e indigentes; **Guatemala** (artículo 51), que protege a menores y ancianos; **Honduras** (artículo 123), que garantiza la alimentación para la madre y su hijo, y; **México** (artículo 4), que protege sólo a los niños.

En contrapartida en las constituciones siguientes, el derecho a la alimentación es para toda la población: **Brasil** (artículo 6) y (artículo 7º, fracción IV), para los trabajadores urbanos y rurales; **Ecuador** (artículo 23, numeral 20), **Nicaragua** (artículo 63), **Panamá** (artículo 52 y 106), dando protección a menores de edad y a toda la población, en este derecho, y; **Venezuela** que obliga al estado a garantizar *“la seguridad alimentaria de la población”*.

Destacamos que en el caso de México, existe una propuesta de reforma al artículo 4, CPEUM, cuya exposición de motivos,⁵⁴ reconoce la necesidad imperiosa de normar este derecho (no solo como un derecho para los niños, tal y como ya está previsto), sino para todas las personas y para ello se expresa:

“Todo ser humano tiene derecho a una alimentación suficiente en calidad y cantidad. El estado mexicano, la sociedad y las familias son responsables de

⁵³ <http://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>. México lo firmó el 17 de noviembre de 1988 y se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 1º de septiembre de 1998.

⁵⁴ Gaceta Parlamentaria, número 862, viernes 19 de octubre de 2001. Dicha Iniciativa ya fue dictaminada y aprobada por la Cámara de Diputados, el jueves 29 de abril de 2004 y enviada a la de Senadores.

garantizar la alimentación que permita la salud física y mental de cada miembro de la sociedad mexicana. La Ley establecerá las políticas, instrumentos y apoyos necesarios para que la federación, las entidades federativas y municipios, aseguren la satisfacción de una dieta asequible, que contenga todos los nutrientes necesarios de los alimentos en calidad, cantidad y disponibilidad."

. . .

Que algunos de los compromisos adquiridos por México para garantizar la seguridad alimentaria fueron los siguientes: Generar condiciones para erradicar la pobreza y la desigualdad; mejorar el acceso físico y económico de todos, en todo momento a alimentos suficientes, nutricionalmente adecuados e inocuos, y su utilización efectiva; instrumentar acciones sustentables para la producción suficiente de alimentos; ajustar las políticas comerciales y de abasto para asegurar la provisión alimenticia; estar preparados para actuar frente a desastres naturales; e impulsar y optimizar la inversión pública y privada para fomentar el desarrollo rural, agrícola, pesquero y forestal.

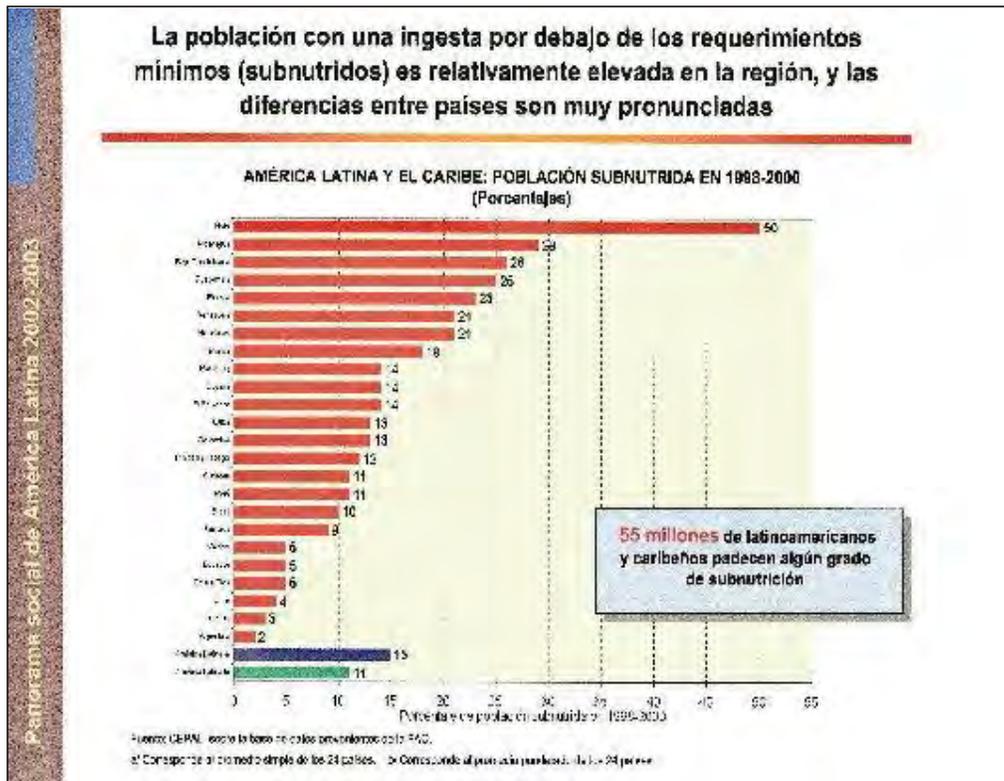
Agregamos también que el poder judicial mexicano, en relación con el Derecho a la Alimentación que consagra el artículo 4, CPEUM, interpreta que la obligación de proveerlo, es recíproca entre el Estado y los padres de los niños y para ello razona:

ALIMENTOS. FORMA EN QUE EL ESTADO MEXICANO DEBE ACATAR SU OBLIGACIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 4o. CONSTITUCIONAL.

Conforme a los tres últimos párrafos del artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los niños tienen derecho a la satisfacción de sus necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral, y queda a los ascendientes, tutores y custodios el deber de preservar ese derecho. Asimismo, el Estado queda obligado a cumplir con ese encargo constitucional, que se traduce en una prestación de hacer, esto es, proveer lo necesario para propiciar el ejercicio pleno de los derechos de la niñez, así como otorgar facilidades a los particulares para que coadyuven al cumplimiento de tales derechos. Los anteriores elementos, gobernado como sujeto activo, Estado como sujeto pasivo, y prestación, son característicos de un derecho público subjetivo, sin embargo, el Constituyente Permanente mexicano, autor de la reforma que introdujo en el texto constitucional la disposición de que se trata, publicada en el Diario Oficial de la Federación de siete de abril de dos mil, asignó también a los ascendientes, tutores y "custodios", así como a los particulares, en general, el deber de preservar los derechos y de coadyuvar a su cumplimiento, respectivamente. Con ello, a la par del derecho público subjetivo, se creó un sistema sui generis de corresponsabilidad del Estado y de los particulares, empero, de ningún modo se relevó al primero de sus obligaciones por esa alteración de la forma ortodoxa de regulación del plexo de derechos a nivel constitucional, que suele basarse en relaciones verticales, es decir, entre gobierno y gobernados, y no horizontales, entre gobernados y gobernados. Los sujetos tutelados y el contenido de la prestación a cargo del Estado denotan la naturaleza del derecho fundamental de que se trata, a saber, un derecho perteneciente, en origen, a los clásicos derechos civiles o de primera generación, entre los que se encuentran los relativos a la vida y la libertad -bienes jurídicos tutelados a través de la

referencia a los alimentos y la salud, a la educación y al esparcimiento, respectivamente-, que ha evolucionado a ser un derecho social o de segunda generación, dado que se concede a los seres humanos en tanto que forman parte de un grupo social determinado, o sea, los niños, y exige de la organización estadual una intervención activa para realizarlo. No sólo el dispositivo constitucional permite afirmar lo anterior, sino también los dictámenes de las Cámaras de Origen y Revisora, esto es, el Senado y la Cámara de Diputados, respectivamente, correspondientes a la modificación del precepto para lograr su actual redacción, así como otros textos jurídicos de inferior jerarquía normativa que, por disposición de la propia Ley Fundamental, son de observancia obligatoria, como la Convención sobre los Derechos del Niño, acuerdo multilateral considerado en la reforma constitucional de referencia, la Ley para la Protección de los Derechos de Niñas, Niños y Adolescentes, en el ámbito federal, y la Ley de los Derechos de las Niñas y Niños en el Distrito Federal, de ámbito local. Conforme a las normas precedentes, el derecho de los niños establecido en el artículo 4o. constitucional, tiene una caracterización de derecho público subjetivo de segunda generación, social y programático, dado que tiene delimitados a los sujetos pasivo (Estado) y activo (niños), así como a la prestación que el primero debe realizar, pero a diferencia de los clásicos derechos civiles fundamentales que, por lo general, exigen un hacer o no hacer del obligado, en el caso de que se trata éste debe efectuar una serie de tareas necesarias para dar vigencia sociológica a las facultades ya que, en caso contrario, se convierten en meros enunciados carentes de aplicación práctica. Ello es así, porque el derecho de que se trata requiere prestaciones positivas, de dar o de hacer, por parte del Estado como sujeto pasivo, en tanto busca satisfacer necesidades de los niños cuyo logro no siempre está al alcance de los recursos individuales de los responsables primarios de su manutención, es decir, los progenitores y, por ende, precisa de políticas de bienestar, de solidaridad y seguridad sociales, así como de un desarrollo integral (material, económico, social, cultural y político), ya que la dignidad de los seres humanos tutelados, elemento sine qua non de las tres generaciones de derechos conocidas, requiere condiciones de vida sociopolítica y personal a las que el Estado debe propender, ayudar y estimular con eficacia, a fin de suministrar las condiciones de acceso al goce del derecho fundamental de los niños. Tal es la forma en que el Estado mexicano tiene que acatar su obligación constitucionalmente establecida de proveer "lo necesario para propiciar el respeto a la dignidad de la niñez y el ejercicio pleno de sus derechos", y no sólo mediante la emisión de leyes que detallen los derechos, como las antes invocadas, mismas que también destacan diversas obligaciones estatales. Tercer Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Febrero de 2007, Tesis: I.3o.C.589 C, Página: 1606

1.4.1.1.2. Estadísticas a nivel mundial de malnutrición o deficiente atención al Derecho a la Alimentación. Como observaremos enseguida, referente a los países de América Latina, podemos observar en la gráfica siguiente, que los mayores porcentajes de desnutrición se encuentran en Haití, Nicaragua y República Dominicana.



1.4.1.2.- El Derecho a la Educación. La Declaración Universal de los Derechos Humanos, en su artículo 26, numeral 1, lo consagra expresamente al señalar:

“1. Toda persona tiene derecho a la educación. La educación debe ser gratuita, al menos en lo concerniente a la instrucción elemental y fundamental. La instrucción elemental será obligatoria. La instrucción técnica y profesional habrá de ser generalizada; el acceso a los estudios superiores será igual para todos, en función de los méritos respectivos.

2. La educación tendrá por objeto el pleno desarrollo de la personalidad humana y el fortalecimiento del respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales; favorecerá la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y todos los grupos étnicos o religiosos; y promoverá el desarrollo de las actividades de las Naciones Unidas para el mantenimiento de la paz”.

Por su parte el artículo 13, numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales establece las siguientes directrices para garantizar el Derecho a la Educación:

“2. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen que, con objeto de lograr el pleno ejercicio de este derecho:

a) La enseñanza primaria debe ser obligatoria y asequible a todos gratuitamente;

b) La enseñanza secundaria, en sus diferentes formas, incluso la enseñanza secundaria técnica y profesional, debe ser generalizada y hacerse accesible a todos, por cuantos medios sean apropiados, y en particular por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita;

c) La enseñanza superior debe hacerse igualmente accesible a todos, sobre la base de la capacidad de cada uno, por cuantos medios sean apropiados, y en particular por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita;

d) Debe fomentarse o intensificarse, en la medida de lo posible, la educación fundamental para aquellas personas que no hayan recibido o terminado el ciclo completo de instrucción primaria;

e) Se debe proseguir activamente el desarrollo del sistema escolar en todos los ciclos de la enseñanza, implantar un sistema adecuado de becas, y mejorar continuamente las condiciones materiales del cuerpo docente”.

Sobre esta garantía fundamental, Miguel Carbonell,⁵⁵ le otorga una concepción más amplia y lo considera dentro de los derechos culturales, los cuales *“aseguran a todo individuo su acceso a la educación y su libre participación en la vida cultural, el goce de las creaciones artísticas y el disfrute de los beneficios de los progresos científicos e intelectuales, así como la protección de los intereses morales y materiales que les correspondan como autor de inventos científicos o obras literarias o artísticas”.*

Lamentablemente, como se verá más adelante, la mayoría de las constituciones iberoamericanas –salvo el caso de Portugal-, sólo protegen el derecho a la educación y no a los derechos culturales.

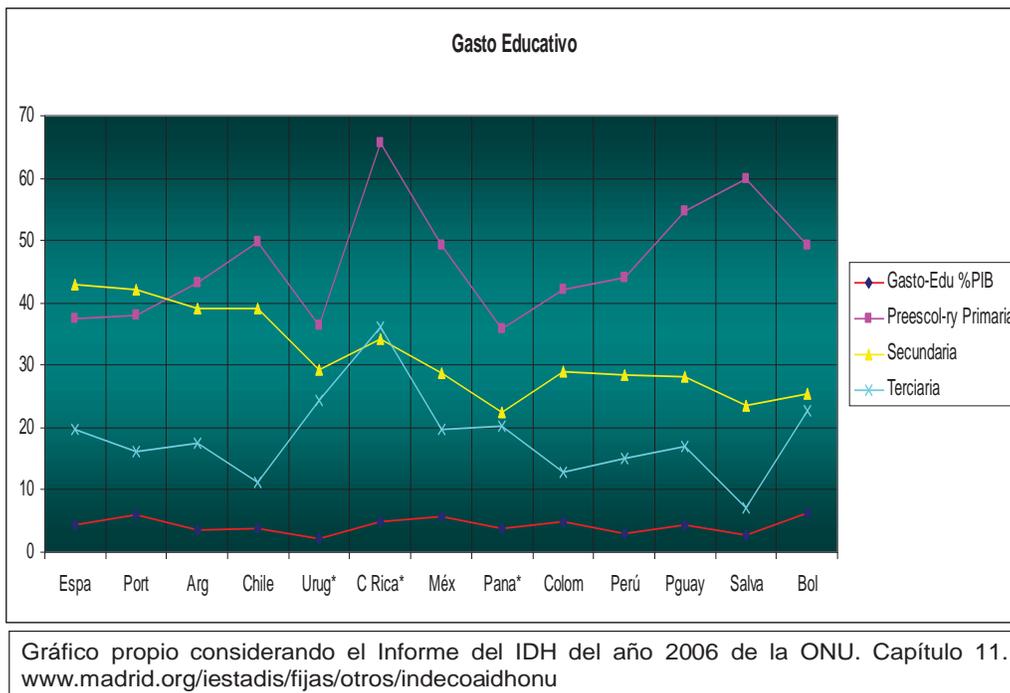
1.4.1.2.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Educación. Enseguida presentamos la regulación constitucional existente en esta materia: **Argentina** (artículos 5 y 75, numeral 19, segundo párrafo); **Bolivia** (artículo 177), **Brasil** (artículo 208, Fracción I); **Chile** (artículo 19, numeral 20), **Colombia** (artículo 67); **Costa Rica** (artículo 78); **Ecuador** (artículo 67); **España** (artículo 27, numeral 4); **Guatemala** (artículos 71 y 74); **México** (artículo 3); **Nicaragua** (artículo 58); **Panamá** (artículos 71, 87 y 91); **Paraguay** (artículo 73); **Perú** (artículo 17); **Portugal** (artículo 73, numeral 1 y 74); **Uruguay** (artículos 69 y 71); y Venezuela (artículos 102 y 103).

En la mayoría de las cartas fundamentales citadas, se establece como obligatoria la educación preescolar y primaria, es decir, corresponde al estado solventar este

⁵⁵ **Diccionario de Derecho Constitucional**, Editorial Porrúa S.A., México 2005, página 160

gasto social. En segundo término, algunas constituciones garantizan la educación secundaria como obligatorias, lo que desde luego implica mayor gasto social en este rubro. Llama la atención que sólo Colombia tenga una remisión expresa para destinar un rubro especial para el gasto de la educación en el artículo 356, al expresar, *“Los recursos del situado fiscal se destinarán a financiar la educación preescolar, primaria, secundaria y media, y la salud, en los niveles que la ley señale con especial atención a los niños”*

1.4.1.2.2.- Algunas cifras y datos en América Latina, en materia del derecho a la educación. Según la ONU, en su Informe de Desarrollo Humano 2006 (IDH), las cifras destinadas al gasto público por este concepto son como sigue:



En este gráfico, se puede observar que el mayor gasto de los países, en materia de Educación se destina para educación preescolar y primaria y en segundo lugar para secundaria.

1.4.1.3.- El Derecho a un Medio Ambiente Sano. A decir de Berenice Pólit Montes de Oca,⁵⁶ éste se considera como un Derecho colectivo y difuso, en virtud de que; *“los derechos difusos se los ejerce colectivamente, porque su titular es una colectividad, de difícil determinación, aunque hay que precisar que si bien ella es la afectada, puede también lesionar derechos de personas en particular.*

⁵⁶ El Amparo Constitucional: su aplicación y límites, “La legitimación pasiva en la acción de amparo y la protección de los derechos difusos y colectivos”. <http://www.uasb.edu.ec/public/dd/bpolit.htm>

Son derechos difusos, el derecho a gozar de un medio ambiente sano, al cual todos estamos obligados a preservar, sin que quepa "individualizarse" la representación del interés, porque entonces dejaríamos de hablar de un derecho difuso".

El artículo 12, numeral 2, inciso b) del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, lo norma – de manera imprecisa-, cuando expresa que: “2. *Entre las medidas que deberán adoptar los Estados Partes en el Pacto a fin de asegurar la plena efectividad de este derecho, figurarán las necesarias para: . . . b) El mejoramiento en todos sus aspectos de la higiene del trabajo y del medio ambiente*”, sin que se establezcan directrices para su cumplimiento.

Otros instrumentos internacionales que rigen este derecho, lo constituyen: la *Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano de Estocolmo*,⁵⁷ la *Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo*⁵⁸, la *Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático*, hecha en Nueva York, el nueve de mayo de mil novecientos noventa y dos, así como el *Protocolo de Kyoto*, firmado en esa ciudad, el día once de diciembre de mil novecientos noventa y siete.⁵⁹

Destacamos que para el Tribunal Constitucional Español,⁶⁰ *“el medio ambiente, es, en pocas palabras, el entorno vital del hombre en un régimen de armonía, que aúna lo útil y lo grato. En una descomposición factorial analítica comprende una serie de elementos o agentes geológicos, climáticos, químicos, biológicos y sociales que rodean a los seres vivos y que actúan sobre ellos para bien y para mal, condicionando su existencia, su identidad, su desarrollo y más de una vez, su extinción, desaparición o consunción”*

1.4.1.3.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a un Medio Ambiente Sano. A continuación presentamos la regulación constitucional existente en esta materia.

⁵⁷ Emitida en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano, Reunida en Estocolmo del 5 al 16 de junio de 1972.

⁵⁸ Emitida en Río de Janeiro, durante la reunión del 3 al 14 de junio de 1992.

⁵⁹ <http://www2.medioambiente.gov.ar/acuerdos/convenciones/Unfccc/ccconven.htm#ARTÍCULO%2023,2>. De acuerdo con la Convención, se entiende por "cambio climático" *“un cambio de clima atribuido directa o indirectamente a la actividad humana que altera la composición de la atmósfera mundial y que se suma a la variabilidad natural del clima observada durante períodos de tiempo comparables”*.

⁶⁰ Citado por Miguel Carbonell, Ob.Cit., página 143. Según la Organización de las Naciones Unidas la lucha contra el cambio climático en el planeta cuesta ya 10 mil millones de dólares al año y *“seguirá incrementando en forma gradual si no se toma una acción definitiva”*, afirmó Alicia Bárcena, quien es la secretaria General Adjunta de Gestión de la ONU. *“Desde la perspectiva de Naciones Unidas la estabilidad climática es un bien público global y el calentamiento global es un mal público”*, señaló la alta funcionaria de la ONU en México. <http://www.pnuma.org/informacion/noticias/2007-05/28/#01-climatico>

Argentina (artículo 41), que previene el “*derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo*”;

Brasil (artículo 225), que garantiza un “*derecho a un medio ambiente ecológicamente equilibrado, bien de uso común del pueblo y esencial para una sana calidad de vida*”, señalándose como obligación del estado diversos deberes, tales como “*preservar y restaurar los procesos ecológicos esenciales y procurar el tratamiento ecológico de las especies y ecosistemas*”;

Colombia ⁶¹ (artículo 79), al determinar el “*derecho a gozar de un ambiente sano*”, señalándose como obligación del estado la obligación “*proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines*”;

Costa Rica, (artículo 50) que estatuye el derecho “*a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado*”;

Chile (artículo 19, numeral 8), garantizando “*El derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación*”;

Ecuador (artículo 23, numeral 6), estatuyendo “*El derecho a vivir en un ambiente sano, ecológicamente equilibrado y libre de contaminación*”;

⁶¹ La Corte Constitucional Colombiana expresa que en materia de protección al medio ambiente el estado debe realizar una planificación para ello, al determinar: “MEDIO AMBIENTE-Planificación como herramienta fundamental de protección. La planificación es una herramienta fundamental para la protección del medio ambiente, por cuanto permite al Estado fijar los parámetros y pautas generales, objetivos y criterios que permiten conciliar las diferencias entre las exigencias del desarrollo y la necesidad de proteger y mejorar el medio ambiente”. Sentencia C-245/04. Referencia: expediente D-4803. Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo (parcial) del artículo 2º y el artículo 12 de la Ley 785 de 2002, “Por la cual se dictan disposiciones relacionadas con la administración de los bienes incautados en aplicación de las Leyes 30 de 1986 y 333 de 1996”. Actor: José Gregorio Ospino Callejas. Magistrada Ponente: Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil cuatro (2004). Igualmente determina que si se determina la afectación individual al Derecho a un medio ambiente sano debe otorgarse la tutela respectiva y para ello expresa: DERECHO AL AMBIENTE SANO-Demostrada la afectación individual y concreta de un derecho fundamental procede la tutela/MEDIO AMBIENTE SANO-Perturbación. Es evidente que la perturbación producida al medio ambiente, mediante conductas que atentan contra la conservación de los recursos naturales, el equilibrio de los ecosistemas, la preservación de la biodiversidad y la estabilidad de aquel, por lo general llevan envuelta una vulneración o amenaza directa a derechos fundamentales de las personas, tales como la vida, la integridad personal, la intimidad y en conexidad con estos a la salud, en la medida en que existe un interdependencia vital entre la estabilidad de ese medio exterior como hábitat natural y la especie humana. De manera que, en el evento de llegarse a demostrar que en forma individual y concreta se ha producido una vulneración o amenaza aun derecho de ese rango, puede obtenerse su protección por la vía de la acción de tutela. Sentencia T-046/99. Referencia: Expediente T-183.139. Peticionario: Ricardo Correal Morillo, Director (E) de la Dirección Nacional de Recursos y Acciones Judiciales de la Defensoría del Pueblo. Demandada: C.I. PRODECO PRODUCTOS DE COLOMBIA S.A. -C.I. PRODECO S.A.-. Magistrado Ponente: Dr. HERNANDO HERRERA VERGARA. Santafé de Bogotá, D. C., veintinueve (29) de enero de mil novecientos noventa y nueve (1999).

El Salvador (artículo 117), que busca “proteger los recursos naturales, así como la diversidad e integridad del medio ambiente, para garantizar el desarrollo sostenible”;

España ⁶² (artículo 45, numeral 1), que previene “el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo”;

Guatemala (artículo 97), previendo como finalidad “propiciar el desarrollo social, económico y tecnológico que prevenga la contaminación del ambiente y mantenga el equilibrio ecológico”;

Honduras (artículo 145), para conservar “el medio ambiente adecuado para proteger la salud de las personas”;

México ⁶³ (artículo 4), estableciendo el “derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar”;

⁶² Para los casos de España y Portugal, la Constitución de la Unión Europea señala además como lineamientos para una política del medio ambiente, en su artículo III-233, lo que enseguida se cita: *Artículo III-233. 1. La política medioambiental de la Unión contribuirá a alcanzar los siguientes objetivos: a) preservar, proteger y mejorar la calidad del medio ambiente; b) proteger la salud de las personas; c) utilizar los recursos naturales de forma prudente y racional; d) promover medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente. 2. La política medioambiental de la Unión tendrá como objetivo un nivel elevado de protección, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de precaución y de acción preventiva, en el principio de corrección de los daños al medio ambiente, preferentemente en el origen, y en el principio de que quien contamina paga. En este contexto, las medidas de armonización que respondan a exigencias de la protección del medio ambiente incluirán, en los casos apropiados, una cláusula de salvaguardia que autorice a los Estados miembros a adoptar, por motivos medioambientales no económicos, disposiciones provisionales sometidas a un procedimiento de control de la Unión. 3. En la elaboración de su política medioambiental, la Unión tendrá en cuenta: a) los datos científicos y técnicos disponibles; b) las condiciones medioambientales en las diversas regiones de la Unión; c) las ventajas y las cargas que puedan derivarse de la acción o de la falta de acción; d) el desarrollo económico y social de la Unión en su conjunto y el desarrollo equilibrado de sus regiones. 4. En el marco de sus respectivas competencias, la Unión y los Estados miembros cooperarán con los terceros países y las organizaciones internacionales competentes. Las modalidades de la cooperación de la Unión podrán ser objeto de acuerdos entre ésta y las terceras partes interesadas. El primer párrafo se entenderá sin perjuicio de las competencias de los Estados miembros para negociar en los foros internacionales y para celebrar acuerdos internacionales”.*

⁶³ En México, según el INEGI, “la calidad del aire en las grandes ciudades del país, se ve alterada por los contaminantes arrojados diariamente a la atmósfera, en 2002 se detectó una concentración promedio anual significativa de 3.314 partes por millón (ppm) para el Monóxido de Carbono en Ciudad Juárez, Chih.; el Bióxido de Nitrógeno (NO₂) tuvo una concentración promedio anual de 0.039 ppm en la Zona Metropolitana de Guadalajara. Las Partículas (PM₁₀) alcanzaron 87.0 microgramos por metro cúbico (µg/m³), la mayor concentración histórica desde 1996 en la Zona Metropolitana de Monterrey, y en comparación con otras zonas metropolitanas. Los valores más altos en concentraciones de Bióxido de Azufre (SO₂) y Ozono (O₃) se presentaron en la Zona Metropolitana de la Ciudad de México, 0.012 ppm y 0.28 ppm respectivamente”. www.inegi.gob.mx

Nicaragua (artículo 60), determinado el “*derecho de habitar en un ambiente saludable*”;

Panamá (artículo 114), que se obliga al estado a “*garantizar que la población viva en un ambiente sano y libre de contaminación*”, señalándose una obligación compartida entre el Estado y los habitantes para “*propiciar un desarrollo social y económico que prevenga la contaminación del ambiente, mantenga el equilibrio ecológico y evite la destrucción de los ecosistemas*”,

Portugal (artículo 66, numeral 1), que establece el derecho para todos “*a un ambiente humano de vida, salubre y ecológicamente equilibrado y el deber de defenderlo*”;

Uruguay (artículo 47), que estatuye que “*La protección del medio ambiente es de interés general. Las personas deberán abstenerse de cualquier acto que cause depredación, destrucción o contaminación graves al medio ambiente*”, y

Venezuela (artículo 127) que consagra un “*derecho individual y colectivamente a disfrutar de una vida y de un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado*”.

Destacamos que en **Argentina** (artículo 41), es en la única carta fundamental que encontramos una prohibición para “*el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos*”. Igualmente, sólo encontramos en la Constitución de **Colombia** (artículo 80), la obligación, con los estados vecinos a cooperar “*con otras naciones en la protección de los ecosistemas situados en las zonas fronterizas*”.

Mientras que las constituciones de **Brasil** (artículo 225) y **Paraguay** (artículo 8), son las únicas que regulan al uso de productos nucleares en fábricas.

En materia de la obligación de recomponer el medio ambiente, cuando éste se dañe, las referencias que encontramos, son: **Argentina** (artículo 41), al disponer que “*El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley*”, **Brasil** (artículo 225) que “*obliga a la reparación del medio ambiente degradado*” y **Paraguay** (artículo 8), que previene el deber “*cuando se produzca daño, para que el medio ambiente se recomponga y se indemnice*”.

A pesar de las disposiciones constitucionales antes aludidas, como principales problemas medioambientales,⁶⁴ en América Latina y el Caribe figuran los siguientes:

“Degradación de los suelos: Según se estima, unos 300 millones de hectáreas de tierras han sido afectadas por la degradación de los suelos,

⁶⁴ www.unfpa.org/swp/2001/espanol/ch02.

mayormente como resultado de la erosión superficial y la utilización de productos químicos; y aproximadamente 100 millones de hectáreas se han degradado debido a la deforestación y 70 millones, debido al pastoreo excesivo.

Deforestación: América Latina, dotada de los bosques tropicales más espléndidos del mundo, es hoy centro de la atención mundial para lograr sostenibilidad. Casi la mitad de la región está cubierta todavía por bosques naturales, pero en el período 1990-1995 se perdió un 3% de la cubierta forestal. En el lapso 1988-1997, el Brasil perdió unos 15 millones de hectáreas de zonas boscosas, según el informe GEO-2000. Se considera que la expansión agrícola mediante prácticas tradicionales de tala y artiga es la causa principal de la deforestación y también contribuyen a ésta las técnicas agrícolas modernas, la tala, la minería, el desarrollo de la infraestructura, los incendios y la urbanización.

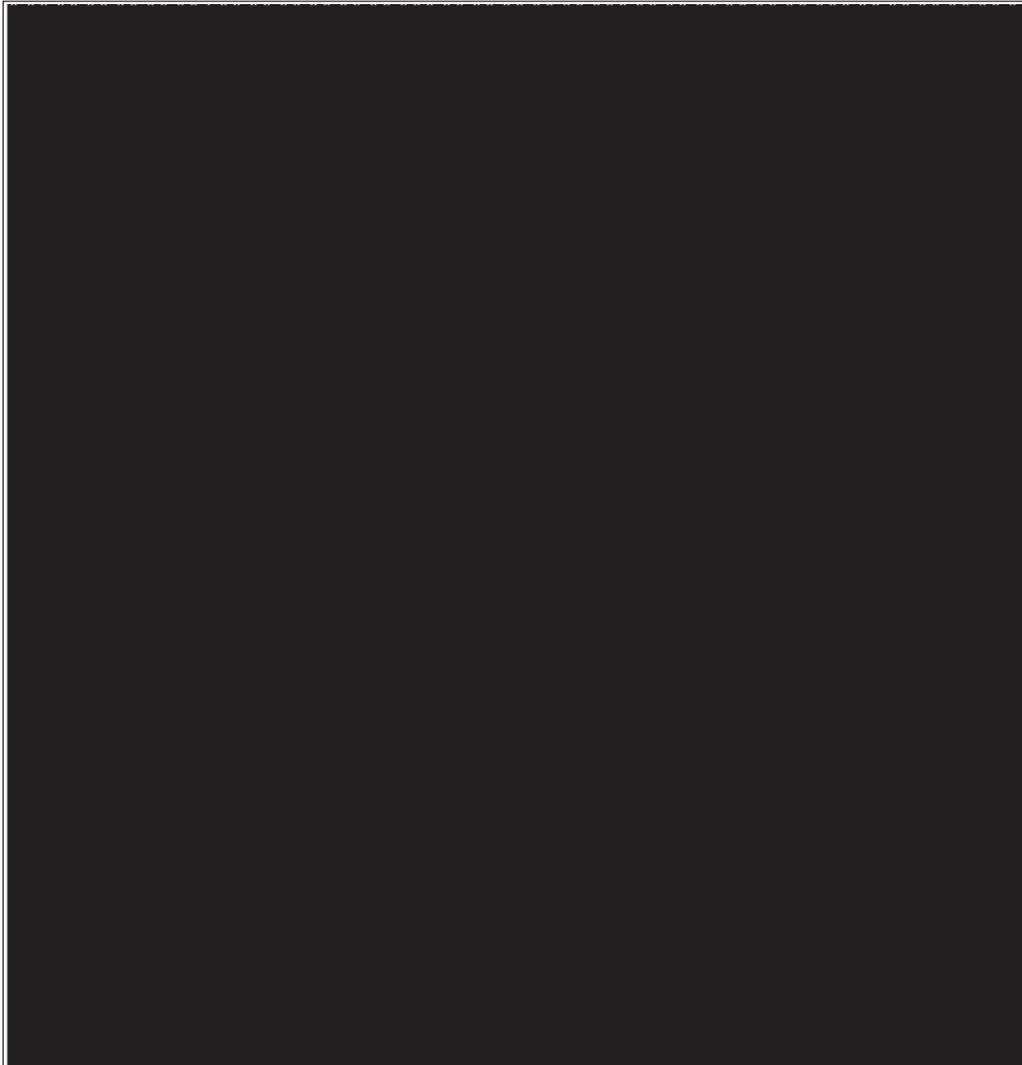
Agotamiento de los recursos hídricos: Aun cuando América Latina cuenta con sistemas de agua dulce de gran magnitud, casi dos tercios de la región se clasifican como zonas áridas o semiáridas. En algunas partes, se explotan los acuíferos con tasas insostenibles, al ir en aumento la demanda de agua para usos domésticos, industriales y agrícolas. La contaminación y el saneamiento siguen siendo problemas de gran magnitud. La región también es vulnerable a la descarga de productos químicos tóxicos en sus sistemas hídricos, debido a las intensas actividades mineras e industriales.

Urbanización: De la población de la región, casi un 75% ya está urbanizada, en grandes proporciones en megaciudades como México D.F. (16,5 millones), San Pablo (16 millones), Buenos Aires (12 millones) y Río de Janeiro (10 millones). Hay grandes cantidades de habitantes urbanos que viven en asentamientos de precaristas y villas de emergencia, entre ellos 4 millones de los 10,6 millones de residentes en Río de Janeiro.

Contaminación del aire y emisiones de carbono: La calidad del aire en la mayoría de las ciudades de gran magnitud constituye una amenaza para la salud humana. Se estima que en San Pablo y Río de Janeiro, la contaminación del aire causa cada año 4.000 muertes prematuras. La concentración media de ozono en México D.F. era en 1995 de aproximadamente 0,15 partes por millón, es decir, 10 veces superior a la concentración atmosférica natural. La causa principal de las emisiones de anhídrido carbónico es la deforestación. Corresponde a la región un 4,3% del total de las emisiones de anhídrido carbónico resultantes de procesos industriales, de los cuales, un 48,3% corresponde a cambios en el uso del suelo.

Agotamiento de la diversidad biológica: La pérdida de la cubierta forestal amenaza la diversidad biológica de la región. Actualmente hay ya más de 1.000 especies de vertebrados amenazadas de extinción. El número de especies de aves en peligro de extinción en el Brasil es el segundo del mundo (103 especies) y el Perú y Colombia ocupan el quinto lugar, con 64 especies cada uno. Más de la mitad de los mamíferos y las aves de la Argentina están amenazados de extinción”.

1.4.1.3.2.- Algunas cifras y datos en América Latina, en materia de atención al medio ambiente. Las cifras sobre el consumo de sustancias que agotan la capa de ozono y que aparecen en este gráfico, nos revelan que Brasil es el país que mas emite Clorofluorocarburos y México el que más emite Hidroclorofluorocarburos y Bromuro de metilo.



CEPAL, Anuario estadístico de América Latina y el Caribe, 2005. Estadística de Recursos Naturales y del Medio Ambiente. Página 343

1.4.1.4.- El Derecho a la Salud. El sustento jurídico es el artículo 25, numeral 1, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y el artículo 12, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales establece las directrices siguientes para su efectividad:

“1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental.

2. Entre las medidas que deberán adoptar los Estados Partes en el Pacto a fin de asegurar la plena efectividad de este derecho, figurarán las necesarias para:

a) La reducción de la mortinatalidad y de la mortalidad infantil, y el sano desarrollo de los niños;

b) El mejoramiento en todos sus aspectos de la higiene del trabajo y del medio ambiente;

c) La prevención y el tratamiento de las enfermedades epidémicas, endémicas, profesionales y de otra índole, y la lucha contra ellas;

d) La creación de condiciones que aseguren a todos asistencia médica y servicios médicos en caso de enfermedad”.

Sobre este derecho, Montes de Oca,⁶⁵ expresa que *“se da el nombre de salud pública al conjunto de servicios a los cuales puede tener acceso la población de un país, por regla general en forma gratuita, con objeto de atender al bienestar físico y mental de la persona, para contribuir al ejercicio pleno de sus capacidades, a la prolongación y al mejoramiento de la calidad de la vida humana”.* Para la CEPAL,⁶⁶ en materia del derecho a la salud: *“En América Latina la atención de la salud se provee por tres sectores: a) el público, administrado por el ministerio de salud, que en la mayoría de los países ampara al menos legalmente a la mayoría de la población, con bajo ingreso y los pobres (en Brasil y Cuba existen sistemas nacionales de salud integrados que cubren a toda la población); b) el del seguro de enfermedad-maternidad que cubre usualmente a los grupos de ingresos medios y, en unos pocos países, a la mayoría de la población; y c) el privado, muy pequeño aunque en rápida expansión en varios países, que cubre a los grupos de ingreso medio-superior y alto, y está compuesto por planes pre-pago lucrativos e instituciones sin ánimo de lucro. Hasta mediados de 1999, no se había efectuado una reforma de salud con privatización total o mayoritaria, como en la reforma de las pensiones. De los diez países seleccionados, cuatro no han tenido aún reforma de la salud, Cuba y Costa Rica han hecho reformas que mantienen un sistema totalmente estatal en el primero y predominantemente estatal en el segundo, y los cuatro restantes han implantado o tienen en proceso reformas que terminan con el monopolio o cuasi-monopolio público-seguro social, otorgan diversos grados de libertad a la población para seleccionar a los proveedores, y promueven la expansión del sector privado con la aspiración de mejorar la eficiencia. Las reformas en estos cuatro países pueden agruparse en dos modelos: selectivos duales (Chile y Perú) y selectivos múltiples (Colombia y Argentina); el grado mayor*

⁶⁵ Diccionario Jurídico sobre Seguridad Social, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Instituto Mexicano del Seguro Social y Editorial Porrúa S.A., México 1994 página 393.

⁶⁶ <http://www.eclac.cl/cgi-bin>.

de privatización ha ocurrido en Chile, seguido por Perú, con un menor grado en los otros dos países, un porcentaje muy pequeño en Costa Rica y ninguno en Cuba”.

1.4.1.4.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Salud. A continuación presentamos la regulación constitucional existente en esta materia.

Argentina (artículo 42), que regula el derecho a la salud, referido al consumo de bienes y servicios;

Bolivia (artículos 7, inciso a) y 158), que incluye dentro del derecho a la salud, a la seguridad social, (artículo 158);

Brasil (artículo 196) y **Colombia**⁶⁷ (artículo 49), en sus cartas fundamentales disponen que el derecho a la salud, incluyen su promoción, protección y recuperación,

Chile (artículo 19) y **Nicaragua** (artículo 59), establecen que además de incluir en el derecho a la salud, su promoción, protección y recuperación, debe atender a la *“rehabilitación del individuo”*;

Ecuador (artículo 42) que dispone acciones complementarias al derecho a la salud, tales como *“provisión de agua potable y saneamiento básico, el fomento de ambientes saludables en lo familiar, laboral y comunitario, y la posibilidad de acceso permanente e ininterrumpido a servicios de salud, conforme a los principios de equidad, universalidad, solidaridad, calidad y eficiencia”*;

España (artículo 4 numeral 1), que reconoce el derecho a la protección a la salud, así como a *“la educación sanitaria, la educación física y el deporte”*;

Guatemala (artículos 93 y 94), que adiciona al derecho a la salud, la asistencia social.

Panamá (105), ofrece una visión más integral del derecho a la salud, al incluir a las acciones de *“promoción, protección, conservación, restitución y*

⁶⁷ La Corte Constitucional de Colombia sobre el Derecho a la Salud, considera que se atenta contra los derechos fundamentales cuando se suministra agua contaminada, al señalar “DERECHOS FUNDAMENTALES-Vulneración por suministro de agua contaminada. El comprobado suministro de agua contaminada y no apta para el consumo humano por parte de las autoridades accionadas, constituye un factor de riesgo y de vulneración de los derechos fundamentales a la vida, la dignidad humana, la salud y el ambiente sano del actor y de los habitantes del municipio, razón por la cual esta Sala decidirá a favor de la protección constitucional de esas garantías”. Sentencia T-410/03. Referencia: expediente D-4655. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 159 y 160 del Decreto ley 2811 de 1974. Actor: Rafael Mejía López. Magistrado Ponente: Dr. JAIME ARAÚJO RENTERÍA. Bogotá, D. C., once (11) de noviembre de dos mil tres (2003). Referencia: expediente T-697667. Acción de tutela instaurada por Jorge Hernán Gómez Ángel contra el Alcalde Municipal de Versalles –Valle del Cauca y el Gerente de la Empresa de Servicios Públicos de Versalles. Magistrado Ponente: Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO. Bogotá, D.C., veintidós (22) de mayo de dos mil tres (2003).

rehabilitación de la salud y la obligación de conservarla, entendida ésta como el completo bienestar físico, mental y social”.

Portugal (64, numeral 1), estatuye el derecho a la salud, así como “*el deber de defenderla y promoverla*” y;

Venezuela (artículo 83), reitera el carácter de “derecho social” y lo considera como “*parte del derecho a la vida*”.

Además en el caso de **Brasil** (artículo 196), se establece, como parte del federalismo que los responsables de financiar el gasto por salud, son los estados y la Federación, existiendo una disposición igual en **México**⁶⁸ (artículo 4).

Destacamos también que en materia del derecho a la salud; **Honduras** (artículo 145) y **México** (artículo 4), a esta garantía denominan “*protección a la salud*”, al igual que **Perú** (artículo 7), pero se incorpora a este derecho, la salud “*del medio familiar y de la comunidad así como el deber de contribuir a su promoción y defensa*”.

Por otra parte, hacemos notar que en **Ecuador** (artículo 46), se dispone que “*El financiamiento de las entidades públicas del sistema nacional de salud provendrá de aportes obligatorios, suficientes y oportunos del Presupuesto General del Estado, de personas que ocupen sus servicios y que tengan capacidad de contribución económica y de otras fuentes que señale la ley*” obligando a que “*la asignación fiscal para salud pública se incrementará anualmente en el mismo porcentaje en que aumenten los ingresos corrientes totales del presupuesto del gobierno central. No habrá reducciones presupuestarias en esta materia*”, mientras que en **Colombia** (artículo 49), se prevé la necesidad de descentralizar el gasto en este rubro del derecho a la salud.

1.4.1.4.2.- Algunos cifras del gasto público en el Derecho a la Salud. Como podrá observarse en el gráfico siguiente, entre menor gasto se destine al Derecho a la Salud para la población, mayor será el índice de mortalidad.

Bajo esta misma tendencia, a menor gasto en salud, menor será la expectativa de vida entre la población, tanto por lo que se refiere, al momento de nacer, como en el desarrollo de vida. Dicho compartimiento en cuanto a los efectos del gasto en salud se puede observar en el gráfico siguiente:

⁶⁸ Se destaca que para el Tribunal Constitucional Mexicano, el Derecho a la Salud, como garantía constitucional, incluye la recepción de documentos básicos para el tratamiento de las enfermedades. Consúltese la tesis “**SALUD. EL DERECHO A SU PROTECCIÓN, QUE COMO GARANTÍA INDIVIDUAL CONSAGRA EL ARTÍCULO 4o. CONSTITUCIONAL, COMPRENDE LA RECEPCIÓN DE MEDICAMENTOS BÁSICOS PARA EL TRATAMIENTO DE LAS ENFERMEDADES Y SU SUMINISTRO POR LAS DEPENDENCIAS Y ENTIDADES QUE PRESTAN LOS SERVICIOS RESPECTIVOS**”. Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Página: 112.

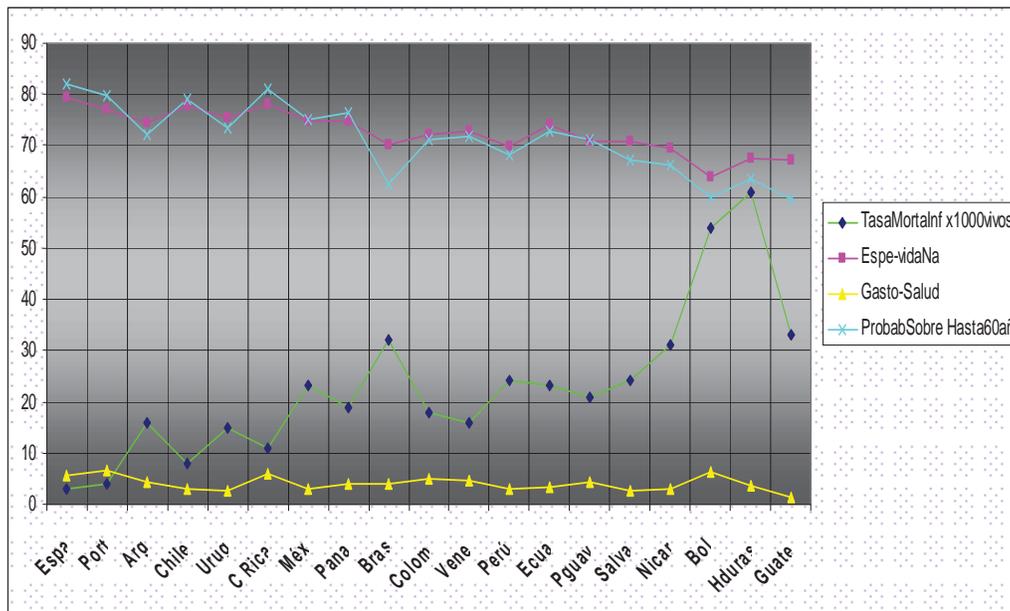


Gráfico propio basado en las cifras del Informe del IDH del año 2006 de la ONU. Capítulo 10. www.madrid.org/iestadis/fijas/otros/indecoaidhonu

1.4.1.5.- El Derecho a la Seguridad Social. Se encuentra contenido en el artículo 22, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, mientras que el artículo 9, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales reitera este derecho, obligando a los estados a que reconozcan *“el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso al seguro social”*

En relación con esta garantía fundamental, Almansa Pastor,⁶⁹ expresa que es el *“Instrumento estatal específico protector de necesidades sociales, individuales y colectivas, a cuya protección preventiva, reparadora y recuperadora tienen derechos los individuos, en la extensión, límites y condiciones que las normas dispongan, según permite su organización financiera”*

1.4.1.5.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Seguridad Social. Enseguida presentamos la regulación constitucional existente en esta materia.

Argentina (artículo 14 bis), determinado que es obligatorio *“el seguro social”*;

Bolivia (artículo 7), que dispone su prestación en los términos que prevenga su carta fundamental y las leyes;

Brasil (artículo 194 y 195), que previene que la seguridad social se financiará con las aportaciones de los empleadores y de los empleados;

Chile (artículo 19, numeral 18), que estatuye que *“La acción del Estado estará*

⁶⁹ Citado por Nestor de Buen, Diccionario Jurídico sobre Seguridad Social, Ob. Cit., página 404.

dirigida a garantizar el acceso de todos los habitantes al goce de prestaciones básicas uniformes, sea que se otorguen a través de instituciones públicas o privadas”;

Colombia (artículo 46), previniendo una obligación tripartita entre *“El Estado, la sociedad y la familia”;*

Costa Rica (artículo 73), disponiendo que la seguridad social se financiará *“por el sistema de contribución forzosa del Estado, patronos y trabajadores”;*

Ecuador (artículo 55) en la que previene expresamente que *“Se prestará con la participación de los sectores público y privado”;*

España (artículo 41), que obliga a los poderes públicos a mantener un régimen público de Seguridad Social;

Guatemala (artículo 100), que previene que la seguridad social se cubrirá por *“El Estado, los empleadores y los trabajadores cubiertos por el régimen”;*

México⁷⁰ (Artículo 123, Apartado A), que lo señala como obligatorio para los patronos;

Nicaragua (artículo 61 y 67), **Panamá** (artículo 109); **Perú** (artículo 10); **Portugal** (artículo 63); **República Dominicana** (artículo 8); **Uruguay** (artículo 67) y; **Venezuela** (artículo 86), sin realizar pronunciamiento específico sobre este derecho, y;

Paraguay (artículo 95), que previene que *“Los servicios del sistema de seguridad social podrán ser públicos, privados o mixtos, y en todos los casos estarán supervisados por el Estado”;*

Algunos ordenamientos constitucionales, tal y como le estableceremos enseguida, determinan que servicios están incorporados a la seguridad social, como son: **Argentina** (artículo 14 bis), que incluye *“jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna”;* **Bolivia** (artículo 158, numeral 2), que establece dicho régimen para cubrir *“las contingencias de enfermedad, maternidad, riesgos profesionales, invalidez, vejez, muerte, paro forzoso, asignaciones familiares y vivienda de interés social”;* **Colombia** (artículo 46), que garantiza el *“subsidio alimentario en caso de indigencia”;* **Costa Rica** (artículo 73), disponiendo que protegerá *“contra los riesgos de enfermedad, invalidez, maternidad, vejez, muerte y demás contingencias”;* **México** (Artículo 123, Apartado A), que *“comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus*

⁷⁰ Las cuotas obrero patronales, en México, para financiar la seguridad social, tienen el carácter de contribuciones y se denominan aportaciones de seguridad social, al prevenirlo así el artículo 2 del Código Fiscal Federal. Véase la Jurisprudencia 18/95. **SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS.** Tribunal Pleno, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, II, Septiembre de 1995, Página: 62

familiares; **Nicaragua** (artículo 61 y 67), al “garantizar a todos los trabajadores, patronos, empleados y obreros, retiros adecuados y subsidios para los casos de accidentes, enfermedad, invalidez, desocupación forzosa, etc.; y a sus familias, en caso de muerte, la pensión correspondiente”; **Panamá** (artículo 109), que “cubrirán los casos de enfermedad, maternidad, invalidez, subsidio de familia, vejez, viudez, orfandad, paro forzoso, accidentes de trabajo, enfermedades profesionales y las demás contingencias”; **Portugal** (artículo 63, numeral 4), que protege “a los ciudadanos en la enfermedad (doenca vejez (velhice), invalidez, viudedad (viuvez) y orfandad, así como en el desempleo (desemprego) y en las demás situaciones de falta o disminución de medios de subsistencia o de capacidad para el trabajo”; **República Dominicana** (artículo 8), al prevenir una “adecuada protección contra la desocupación, la enfermedad, la incapacidad y la vejez”, prestará “asimismo, asistencia social a los pobres. Dicha asistencia consistirá en alimentos, vestimenta y hasta donde sea posible, alojamiento adecuado”; **Uruguay** (artículo 67) “garantizar a todos los trabajadores, patronos, empleados y obreros, retiros adecuados y subsidios para los casos de accidentes, enfermedad, invalidez, desocupación forzosa, etc.; y a sus familias, en caso de muerte, la pensión correspondiente” y **Venezuela** (artículo 86), que asegura “protección en contingencias de maternidad, paternidad, enfermedad, invalidez, enfermedades catastróficas, discapacidad, necesidades especiales, riesgos laborales, pérdida de empleo, desempleo, vejez, viudedad, orfandad, vivienda, cargas derivadas de la vida familiar y cualquier otra circunstancia de previsión social”.

En los ordenamientos fundamentales de **Argentina** (artículo 14 bis), y **Brasil**, (artículo 194 y 195), como sistemas federales, se previene la participación de la Federación y de los Estados, para financiar el sistema de seguridad social.

Es destacable que **Costa Rica** (artículo 73), determina desde el texto constitucional, la institución que prestará la seguridad social, como es la “Caja Costarricense de Seguro Social”, al igual que **Guatemala** (artículo 100), “Instituto Guatemalteco de Seguridad Social”.

En algunas constituciones se delimitan los principios de la seguridad social, como son:

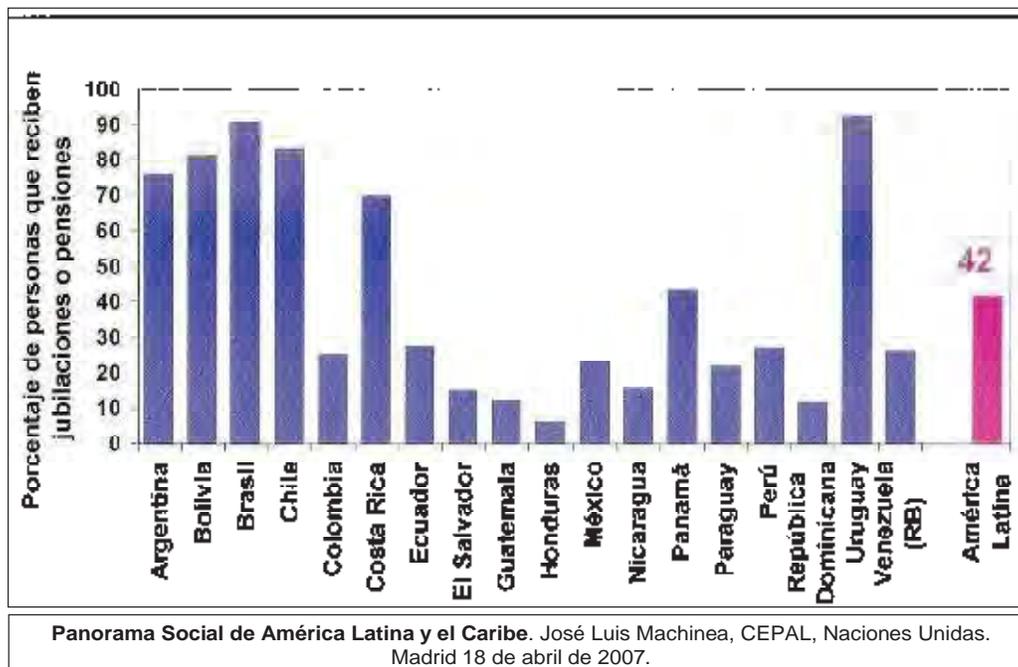
a.- **Brasil** (artículo 194), garantizando; “I. universalidad de la cobertura y de la atención; II. uniformidad y equivalencia de los beneficios y servicios a las poblaciones urbanas y rurales; V.- Equidad en la forma de participación en el coste; VI. diversidad de la base de financiación; VII. carácter democrático y descentralizado de la gestión administrativa, con la participación de la Comunidad, en especial de los trabajadores, empresarios y pensionistas”.

b.- **Bolivia** (artículo 7), señalando como principios rectores: “universalidad, solidaridad, unidad de gestión, economía, oportunidad y eficacia”.

c.- **Ecuador** (artículo 55) estableciendo como valores fundamentales la “solidaridad, obligatoriedad, universalidad, equidad, eficiencia, subsidiaridad y suficiencia”.

d.- **Venezuela** (artículo 86), considerando como cuestiones basilares que sea “universal, integral, de financiamiento solidario, unitario, eficiente y participativo, de contribuciones directas o indirectas”.

1.4.1.5.2.- Algunos cifras del gasto público en el Derecho a la Seguridad Social. En materia de jubilaciones y pensiones, como parte de la seguridad social, podemos observar que el porcentaje de personas beneficiarias en América Latina es apenas del 42% y que Brasil y Uruguay son las naciones con el mayor porcentaje de personas que reciben pensión.



1.4.1.6.- El Derecho a la Vivienda. Se encuentra reconocido en el artículo 25, numeral 1, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en tanto que el artículo 11, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales reitera este derecho para una vivienda adecuada.

La Observación General N° 4 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la ONU ⁷¹ establece que el derecho a una vivienda adecuada, está integrado por diversos aspectos concretos y los hace consistir en las normativas siguientes: 1. Seguridad jurídica de la tenencia, 2. Disponibilidad de servicios, materiales e infraestructuras, 3. Gastos de vivienda soportables, 4. Vivienda habitable, 5. Vivienda asequible, 6. Lugar y 7. Adecuación cultural de la vivienda

En torno a este derecho social, Miguel Carbonell⁷² encuentra dos aspectos a destacar: “En primer término, supone un mandato al legislador para que desarrolle la legislación necesaria para hacer realidad este derecho; en segundo lugar,

⁷¹ www.unhchr.ch/.

⁷² Ob.Cit., página 137

supone un mandato para el Poder Ejecutivo en el sentido de implementar políticas públicas de fomento a la vivienda, de otorgamiento de créditos, de regulación de uso de suelo habitacional a costos accesibles, etc.”

1.4.1.6.1.- Las Constituciones Iberoamericanas en materia del Derecho a la Vivienda. Enseguida presentamos la regulación constitucional existente en esta materia.

Las constituciones que enseguida citamos, establecen el derecho a la vivienda para toda la población:

Colombia (artículo 51), garantizando para todos el *“derecho a vivienda digna”* y obligando al estado para *“fijar las condiciones necesarias para hacer efectivo este derecho y promoverá planes de vivienda de interés social, sistemas adecuados de financiación a largo plazo y formas asociativas de ejecución de estos programas de vivienda”*;

España (artículo 47), que otorga a *“Todos los españoles”* el *“derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada”*;

México ⁷³ (artículo 4) que obliga al estado para otorgar a *“Toda familia”*, el *“derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa”*;

⁷³ En México, el Gobierno Federal a través de la Secretaría de Desarrollo Social, está celebrando con las Entidades Federativas, un Convenio denominado **“Hábitat de Coordinación Vertiente General, que tiene por objeto sentar las bases de la operación y ejecución de proyectos y acciones en el marco del Programa Hábitat”**, cuyos antecedentes y objetivos se hacen consistir en lo siguiente: **1.** *El Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2004, en su capítulo VIII de las Reglas de Operación para los Programas establece que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Desarrollo Social, suscribirá convenios de coordinación con los gobiernos estatales que impulsen el trabajo corresponsable en materia de superación de la pobreza y marginación y que promuevan el desarrollo humano, familiar, comunitario y productivo.* **2.** *El Convenio de Coordinación para el Desarrollo Social y Humano (Convenio Marco) tiene por objeto coordinar a los ejecutivos Federal y Estatal para vincular los programas, acciones y recursos con el fin de trabajar de manera corresponsable en la tarea de superar la pobreza y mejorar las condiciones sociales y económicas de la población, mediante la instrumentación de políticas públicas que promuevan el desarrollo humano, familiar, comunitario y productivo, con equidad y seguridad, atendiendo al mismo tiempo, el desafío de conducir el desarrollo urbano y territorial, así como vincular las acciones de los programas que se derivan del Plan Nacional de Desarrollo 2001-2006 que lleva a cabo el Ejecutivo Federal, a través de sus dependencias y entidades, para que sean congruentes con la planeación del desarrollo integral del Estado. Por acuerdo de las partes el citado Convenio constituye la vía de coordinación entre las administraciones públicas Federal y Estatal, para la planeación y ejecución de los programas, proyectos, acciones, obras y servicios, así como para el ejercicio de los subsidios federales y recursos estatales que se convengan. Este Convenio operará anualmente a través de la suscripción de acuerdos o convenios de coordinación y anexos de ejecución, y cuando participen grupos sociales organizados se suscribirán convenios de concertación.* **3.** *En el marco del Convenio de Coordinación para el Desarrollo Social y Humano, el Gobierno de cada entidad suscribió con la SEDESOL un Acuerdo de Coordinación para la Asignación y Operación de Subsidios del Programa Hábitat Vertiente General, donde se establece la participación que, en su caso, corresponda al Estado, al Municipio o conjunto de municipios y otras instancias participantes en la instrumentación del Programa, así como los instrumentos jurídicos, técnicos y operativos que se desprenden de las Reglas de Operación numeral 6.3”*

Nicaragua (artículo 64), que reconoce que *“Los nicaragüenses tienen derecho a una vivienda digna, cómoda y segura que garantice la privacidad familiar”*;

Portugal (artículo 65, numeral 1), que concede a *“Todos”* el *“derecho, para si y para su familia, a una vivienda de dimensión adecuada, en condiciones de higiene y comodidad, y que preserve la intimidad personal y familiar”*;

Uruguay (artículo 45) que concede a *“Todo habitante de la República”* el *“derecho a gozar de vivienda decorosa”* y;

Venezuela (artículo 82), que otorga el derecho a *“Toda persona”* el *“derecho a una vivienda adecuada, segura, cómoda, higiénica, con servicios básicos esenciales que incluyan un hábitat que humanice las relaciones familiares, vecinales y comunitarias”*.

En cambio las constituciones que se relacionan a continuación, conceden dicho derecho a la vivienda pero en forma limitada, como se explica: **Argentina**, (artículo 14 bis, párrafo tercero) que dentro de la seguridad social, garantiza *“el acceso a una vivienda digna”*; **Bolivia** (artículo 158, numeral 2), que igualmente como parte del régimen de seguridad social garantiza la vivienda social; **Brasil** (artículo 7º, numeral 1), que garantiza el derecho a la vivienda, sólo para los trabajadores; **Costa Rica** (artículo 65), que obliga al estado para promover *“la construcción de viviendas populares y creará el patrimonio familiar del trabajador”*; y **Ecuador** (artículo 32) que faculta al estado que *“Para hacer efectivo el derecho a la vivienda y a la conservación del medio ambiente”* se pueda *“expropiar, reservar y controlar áreas para el desarrollo futuro”* y obligando al estado para estimular *“programas de vivienda de interés social”*

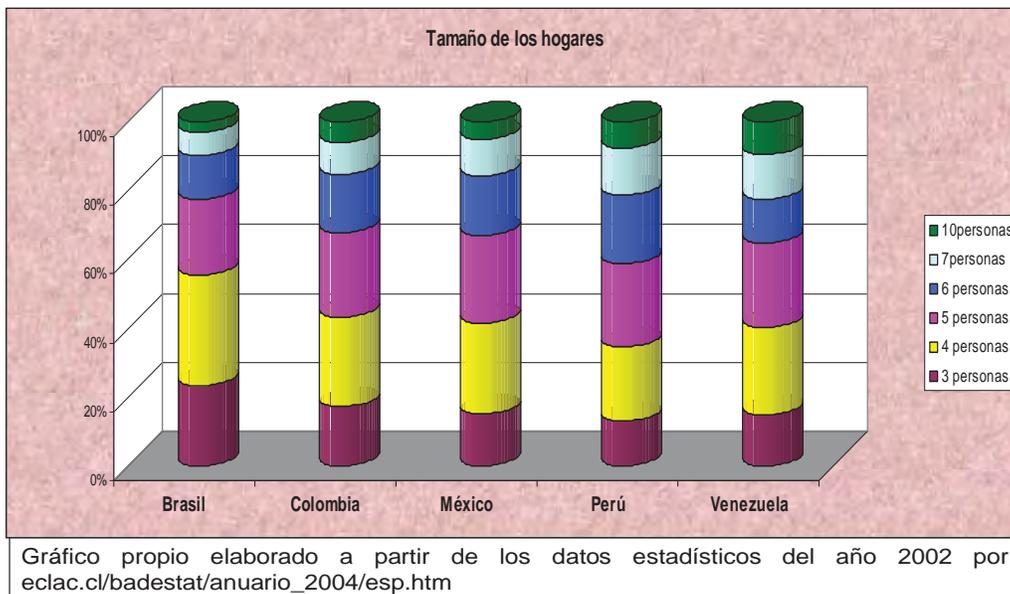
1.4.1.6.2.- Algunas cifras relacionadas con el Derecho a la Vivienda. Sobre esta garantía fundamental, estamos considerando el relativo a las personas que habitan en una vivienda, toda vez que atendiendo al número o cantidad que habitan un hogar, es como se mide la demanda de mejor calidad de construcción y mayores consumos de agua potable, drenaje y electricidad.

En el Anuario del 2004, la CEPAL, reporta que existen hogares en los que todavía habitan hasta 10 personas y como se verá enseguida se advierte que el mayor

número de hogares particulares, se encuentran en primer en *Brasil, México, Colombia, Perú y Venezuela*, en ese orden.



Con base estos datos, realizando un muestreo entre los países con mayores hogares particulares, es decir, *Brasil, México, Colombia, Perú y Venezuela* nos revelan que el mayor número de hogares con personas que lo habitan, se refieren a aquellos que tienen entre 4 y 5 personas por hogar, como se verá en el gráfico siguiente:



Una vez que hemos desarrollado los primeros principios que proponemos como reguladores de la política fiscal y de la hacienda pública, pasamos al análisis del relativo a la atención prioritaria de los derechos colectivos.

1.5.- El Principio del destino prioritario del gasto público para atender Los Derechos Colectivos.⁷⁴ Entendemos, como tales, los que van referidos “a favor de determinados grupos o colectividades”, siguiendo la opinión de Nicolás López Calera.⁷⁵ Este mismo autor establece que contrario al Individualismo a ultranza, la paradoja se presenta porque “uno de los derechos fundamentales más reivindicados hoy es precisamente un derecho colectivo, un derecho inventado por el individualismo moderno: el derecho de las naciones y de los pueblos a su soberanía”, agregando que “Nunca como hoy, un presente que no puede ser definido sino como individualista y liberal, hubo tantos sujetos colectivos. Nuestro tiempo, aunque hijo del liberalismo moderno, sobrevive apoyado en procesos de socialización que promueven sujetos colectivos, sin los que la vida humana individual no sería posible. Nuestro tiempo ha tenido que asumir la justificada necesidad de que lo individual no puede realizarse ni defenderse sin una correcta concepción y realización de lo colectivo, y consecuentemente los derechos individuales no pueden vivir sin los derechos de alguna forma de colectividad”⁷⁶

Es importante aclarar que coincidimos con la doctrina existente en el sentido de que los derechos colectivos, “no pueden ocupar el espacio conceptual de los derechos individuales. . . son los grupos quienes tienen intereses legítimos hacia esta clase de bienes, por lo que su garantía mediante derechos debe atribuirse al grupo como tal y no a sus miembros individuales”.⁷⁷

Precisado lo anterior, destacamos que la gran problemática actual, relacionado con los derechos colectivos, no gira ya en torno a su existencia o no, (porque ya vimos que el primer derecho colectivo existente es el relativo a la autodeterminación de las naciones), sino la manera en que se puede invocar o demandar su violación u omisión. Destacamos que este problema de la denuncia

⁷⁴ La Corte Constitucional Colombiana sobre los derechos colectivos expresa: “El Constituyente se detuvo para categorizar como derechos colectivos al patrimonio público, al espacio público, a la seguridad y salubridad públicas, a la moral administrativa, al ambiente y a la libre competencia económica; sin embargo, como se ha dicho en varias oportunidades por esta Corte, tal definición no es taxativa, pues a la vez se le defirió al legislador la posibilidad de señalar otros derechos e intereses colectivos cuya protección sea materia de las acciones populares, en el evento de que participen de similar naturaleza y siempre que no contraríen la finalidad pública o colectiva para la cual fueron concebidos. DERECHOS COLECTIVOS-Definición del Constituyente no es taxativa.” Sentencia C-1062/00. Referencia: expediente D-2770. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 55 (parcial) de la Ley 472 de 1998. Actor: Néstor Raúl Correa Henao. Magistrado Ponente: Dr. ALVARO TAFUR GALVIS. Santafé de Bogotá D.C., dieciséis (16) de agosto de dos mil (2000).

⁷⁵ “**Sobre los Derechos Colectivos**”, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, página 155.

⁷⁶ **¿Hay Derechos Colectivos?**, Individualidad y sociabilidad en la teoría de los derechos, Editorial Ariel S.A., Barcelona, España 2000, páginas 21 y 22.

⁷⁷ Miguel Carbonel, **Diccionario de Derecho Constitucional**, Editorial Porrúa S.A. de C.V., México 2004, página 155. Este autor señala que el análisis de los Derechos Colectivos, debe realizarse basado “en criterios de identidad colectiva.

sobre la violación a los derechos colectivos, se viene resolviendo actualmente a través de las denominadas acciones colectivas,⁷⁸ es decir “aquellas acciones promovidas para la protección de derechos de grupo sin importar si estos derechos son representados en juicio por un miembro del grupo, por una asociación o por un organismo gubernamental (*class action, public civil actions u organizacional actions*), y sin tomar en cuenta si las pretensiones son de naturaleza indemnizatoria o imponen una obligación de hacer o no hacer (*class actions for damages o injunctive class actions*). Se puede afirmar que todos estos tipos de acciones son de naturaleza colectiva”.

Sobre las acciones de clase o de grupo, la Corte Constitucional de Colombia,⁷⁹ expresa:

“Se reitera que las acciones de clase o grupo constituyen un mecanismo de defensa judicial frecuentemente utilizado por una categoría o clase de personas determinadas, que pretenden lograr una indemnización resarcitoria económicamente, del perjuicio ocasionado por un daño infringido en sus derechos e intereses. **ACCION DE CLASE O DE GRUPO-Objeto**”.

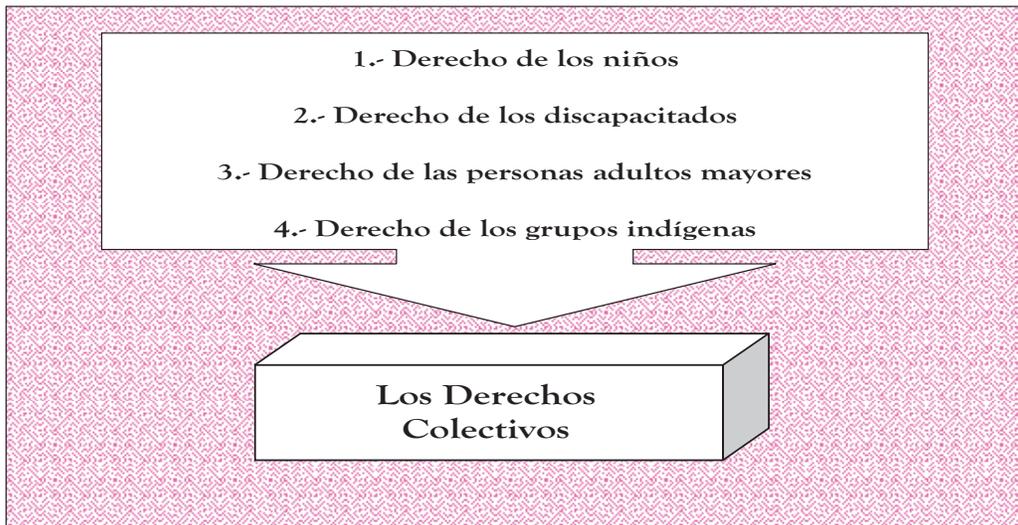
En nuestra opinión, como parte de la tutela de los derechos colectivos y en general de los derechos fundamentales, debemos considerar, en México, la adición en el año 2006, del inciso g) a la fracción II del artículo 105 constitucional, que legitima a la Comisión Nacional de los Derechos Humanos para interponer acciones de inconstitucionalidad “*en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado de la República, que vulneren los derechos humanos consagrados en esta Constitución*”. Esta misma atribución se concede a “*los organismos de protección de los derechos humanos equivalentes en los estados de la República, en contra de leyes expedidas por las legislaturas locales y la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, en contra de leyes emitidas por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal*”.⁸⁰

Hemos escogido a los siguientes derechos colectivos; *Derechos de los Niños, Derechos de los Discapacitados, Derechos de las Personas Adultos Mayores y Derechos de los Grupos Indígenas*, (véase el esquema siguiente), en virtud de son los que tienen la mayor regulación en los tratados internacionales, así como su mayor coincidencia normativa en las constituciones iberoamericanas.

⁷⁸ **Procesos Colectivos**, La tutela de los Derechos difusos, colectivos e individuales en una perspectiva comparada, Antonio Gidi y Eduardo Ferrer Mac-Gregor, Coordinadores, Segunda Edición, Editorial Porrúa S.A., México 2004, Prologo, página XI.

⁷⁹ Sentencia C-1062/00. Referencia: expediente D-2770. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 55 (parcial) de la Ley 472 de 1998. Actor: Néstor Raúl Correa Henao. Magistrado Ponente: Dr. ALVARO TAFUR GALVIS. Santa Fe de Bogotá, D.C., dieciséis (16) de agosto de dos mil (2000).

⁸⁰ Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de septiembre de 2006.



A continuación procedemos al análisis de los derechos colectivos que hemos seleccionado para tal fin, iniciando con los derechos de los niños, continuando con los derechos de los discapacitados y de los derechos de las personas adultos mayores, para concluir con los derechos de los grupos indígenas

1.5.1.- Los Derechos de los Niños.⁸¹ Se encuentran reconocidos en el artículo 25, numeral 2, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que proclama un cuidado y atención especial para la infancia, así como en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, artículo 10, numeral 3, que igualmente recomienda asistencia especial para niños y adolescentes. Por su parte el artículo 24 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, garantiza a los niños, entre otras cuestiones los derechos a tener un nombre y una nacionalidad, así como a una protección que como menor requiere.

⁸¹ En la Opinión Consultiva 17/2002, del 28 de agosto de 2002, solicitada por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, se determinó, entre otras cuestiones, que *“la expresión ‘niño’ o ‘menor de edad’, para los efectos de la propia opinión abarca a toda persona que no haya cumplido 18 años, salvo que hubiese alcanzado antes la mayoría de edad por mandato de ley”*. Páginas 14 y 15. **Temas de Jurisprudencia interamericana sobre Derechos Humanos**, votos particulares, Sergio García Ramírez, Presidente de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Universidad Iberoamericana, Puebla y Ciudad de México e Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Occidente, Iteeso y Universidad de Guanajuato, México 2005.

Como instrumentos jurídicos especiales, destacan la Convención sobre los Derechos del Niño,⁸² que tiene como antecedente la Declaración de los Derechos del Niño de 20 de noviembre de 1959.⁸³

1.5.1.1. Las Constituciones Iberoamericanas y Los Derechos de los Niños. Se regulan entre otros países, en: **Argentina**⁸⁴ (artículo 75, numeral 23), que regula la atribución para “*Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños*”; **Bolivia** (artículo 199), para proteger “*la salud física, mental y moral de la infancia*”; **Brasil** (artículo 6), que establece como derecho social, la protección a la infancia; **Chile** (artículo 19, numeral 10), que únicamente regula el derecho a la educación de los hijos; **Colombia** (artículo 44), señalando como derechos fundamentales “*la vida, la integridad física, la salud y la seguridad social, la alimentación equilibrada, su nombre y nacionalidad, tener una familia y no ser separados de ella, el cuidado y el amor, la educación y la cultura, la recreación y la libre expresión de su opinión*”; **Costa Rica** (artículo 51), que le otorga el “derecho a la protección especial del Estado”; **Ecuador** (artículo 48 y 49), obligándose el estado a garantizar “*el derecho a la vida, desde su concepción; a la integridad física y psíquica; a su identidad, nombre y ciudadanía; a la salud integral y nutrición; a la educación y cultura, al deporte y recreación; a la seguridad social, a tener una familia y disfrutar de la convivencia familiar y comunitaria; a la participación social, al respeto a su libertad y dignidad, y a ser consultados en los asuntos que les afecten*”; **España** (artículo 39, numeral 4), que garantiza el derecho de los niños conforme a “la protección prevista en los acuerdos internacionales”; **México**⁸⁵ (artículo 4), que previene que “*Los niños y las niñas tienen derecho a la*

⁸² Adoptada y abierta a la firma y ratificación por la Asamblea General en su resolución 44/25, de 20 de noviembre de 1989, con entrada en Vigor el 2 de septiembre de 1990, de conformidad con su artículo 49. http://www.unhcr.ch/spanish/html/menu3/b/k2crc_sp.htm.

⁸³ Proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 1386 (XIV), de 20 de noviembre de 1959, en sus principios 2 a 5. http://www.unhcr.ch/spanish/html/menu3/b/25_sp.htm

⁸⁴ En Argentina, el 26 de febrero de 2003, el Estado reconoció su responsabilidad internacional, por el caso Walter David Bulacio de 17 años, por atentar contra los Derechos del Niño, quien “*fue detenido por la Policía Federal el 19 de abril de 1991, en una razzia que abarcó a más de ochenta personas, realizada en el estadio Club Obras Sanitarias de la Nación, en Buenos Aires, donde se llevaría a cabo un concierto de música rock. Después de la detención, Bulacio fue trasladado a la ‘sala de menores’ de la Comisaría 35°. En un hospital municipal se le diagnosticó ‘traumatismo craneano’. Posteriormente fue enviado a otros centros hospitalarios. Falleció el 26 de abril*”. **Temas de Jurisprudencia interamericana.** . . , página 179.

⁸⁵ Según criterio del Pleno de la SCJN, la protección del niño inicia “*tanto antes como después del nacimiento*”. Jurisprudencia 14/2002, titulada **DERECHO A LA VIDA DEL PRODUCTO DE LA CONCEPCIÓN. SU PROTECCIÓN DERIVA DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y DE LAS LEYES FEDERALES Y LOCALES.** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XV, Febrero de 2002, Página: 588. Acción de inconstitucionalidad 10/2000. Diputados integrantes de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

satisfacción de sus necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral”, **Nicaragua** (artículo 71) y Venezuela (artículo 78) para regularlos, se remiten a la “Convención Internacional de los Derechos del Niño y la Niña”, **Paraguay** (artículo 54), que asegura “al niño su desarrollo armónico e integral, así como el ejercicio pleno de sus derechos protegiéndolo contra el abandono, la desnutrición, la violencia, el abuso, el tráfico y la explotación”; y **Portugal** (artículo 69), que garantiza a los niños, el “derecho a la protección de la sociedad y del Estado, con vistas a su desarrollo integral”.

Por su relevancia, en relación con el derecho de los niños a recibir alimentos de los padres, citamos la sentencia del Tribunal Constitucional Español,⁸⁶ caso “don José Enrique Solano Ocaña”, quien de la base gravable del Impuesto sobre la renta, se “dedujo de la base imponible las cifra de 1.244.000 pesetas (1992), 1.300.182 pesetas, (1993), 1.378.420 pesetas (1994) y 880.821 pesetas (1995), en concepto de pensión compensatoria, resultándole una cuota negativa a devolver en el primer ejercicio de 425.763 pesetas, en el segundo, de 408.968 pesetas a ingresar, en el tercero, de 182.953 pesetas a devolver, y en el cuarto, una cuota diferencial a ingresar de 1.776.299 pesetas”, que provenían de estar “obligado a abonar a su ex-cónyuge la cantidad de 100.000 pesetas mensuales, como pensión compensatoria, y 200.000 pesetas mensuales, como pensión de alimentos para sus tres hijos, cuya guarda y custodia quedó atribuida la madre. Así, a lo largo de los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995 abonó, en concepto de pensión compensatoria, 1.244.000 pesetas, 1.300.182 pesetas, 1.378.420 pesetas y 880.821 pesetas, respectivamente; y, en concepto de pensión de alimentos, 2.488.000 pesetas, 2.600.364 pesetas, 2.755.904 pesetas y 3.865.051 pesetas, respectivamente”.

La autoridad fiscal española, no permitió la deducción de estos gastos y por lo tanto no autorizó la devolución de las cantidades solicitadas en esos ejercicios de 1993 a 1995 y el contribuyente una vez agotado los recursos ordinarios acudió al juicio de amparo en el que hizo valer esencialmente:

“la vulneración de su derecho a la igualdad recogido en el art. 14 CE, por razón de circunstancias personales y, en concreto, por su condición de divorciado con obligación judicial de abonar a su ex cónyuge una pensión compensatoria y a sus hijos una pensión por alimentos. En efecto, a su juicio, en virtud de la aplicación de los preceptos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, resulta que el trato contributivo que el interesado recibe en el citado tributo, por el mero hecho haberse divorciado, es el siguiente: 1) pese a tener tres hijos menores de edad a su cargo, está obligado a presentar declaración individual, no pudiendo optar por la tributación conjunta con sus hijos, porque conforme al art. 87 de la Ley

⁸⁶ Referencia número: 33/2006, Fecha de Aprobación: 13/2/2006, Publicación BOE: 20060316, Sala: Sala Primera, Ponente: don Javier Delgado Barrio. http://www.boe.es/g/es/bases_datos_tc/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-2006-0033

18/1991, no integra una unidad familiar con ellos, al haber quedado su custodia a favor de su ex cónyuge; 2) puede reducir la parte regular de su base imponible en el importe de la pensión compensatoria satisfecha a su ex cónyuge en cumplimiento de la Sentencia judicial declarativa del divorcio, así como en las sumas que por alimentos abone a sus familiares asimismo por decisión judicial, pero no las pagadas por el mismo concepto alimenticio a sus hijos (art. 71.2 de la Ley 18/1991); 3) deberá aplicar a su base liquidable regular la tarifa general individual del impuesto prevista en el art. 74 de dicha Ley, más gravosa que la tarifa del art. 91 de la misma norma legal que queda reservada a los supuestos de tributación conjunta por la que el recurrente no puede optar al no formar una "unidad familiar" con sus hijos por no haberle sido concedida su custodia y convivencia habitual, las cuales corresponden a la madre, su ex cónyuge; 4) no puede practicarse en la cuota la deducción familiar por hijos a que se refiere el art. 78.1 a) de la Ley 18/1991, puesto que no conviven habitualmente con él; y 5) no puede practicarse en la cuota la deducción del art. 78.2 de la mencionada Ley por los gastos que haya abonado con ocasión de las enfermedades en que pudieran incurrir sus hijos, por el mismo motivo de no convivir diariamente con ellos”.

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, consideró que en el caso se debatían dos cuestiones: permitir la deducción de los gastos por la pensión alimenticia y permitir que se tributara conjuntamente como “unidad familiar”, al otorgante de la pensión, en relación con los hijos (lo que disminuiría la tasa a pagar en el Impuesto sobre la renta), a pesar de estar separado de ellos.

En cuanto a la primera cuestión se falló en contra del promovente, en virtud de que es un imperativo “*alimentar a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio un deber constitucional de todos los padres, "al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos en favor de sus hijos por resolución judicial puedan deducir la cuantía de las mismas en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas, como señala el Abogado del Estado, el art. 71.2 de la Ley 18/1991 no hace otra cosa que equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que -por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)-, han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga" (FJ 3)*” y agregó que “*en la STC 57/2005, de 14 de marzo, que "admitir lo contrario, esto es, reconocer exclusivamente a los padres alimentantes que no conviven con sus hijos el derecho a reducir de la base imponible del tributo el coste de su manutención sería tanto como establecer un privilegio fiscal discriminatorio frente al genérico deber de contribuir del art. 31.1 CE, sin una justificación que, desde el punto de vista constitucional”* y emitió como conclusión que “*en la STC 57/2005, de 14 de marzo, que "habiendo optado el legislador tributario por no permitir la deducción de aquel coste en la base imponible, lo ha hecho dispensando un trato igualitario a todos los progenitores que, ex Constitutione, deben concurrir al sostenimiento de sus hijos, puesto que a ninguno*

de ellos permite reducir su base imponible en lo que podría denominarse como coste de mantenimiento de los mismos" (FJ 4)".⁸⁷

Sobre el segundo punto antes citado, el tribunal falló *"que en ningún momento haya reclamado la posibilidad de acogerse a la modalidad de tributación conjunta con sus hijos prevista en el art. 91 de la Ley 18/1991 (a los efectos de aplicarse la tarifa prevista para este tipo de tributación)".*

Las cuestiones a comentar de la sentencia citada, consisten en que sin importar la situación de los padres frente a los hijos (casado, divorciado o separado), subsiste la obligación de darles alimentos, sin que pueda reconocerse el derecho a disminuir de la base gravable del impuesto sobre la renta, la pensión dictada por una autoridad judicial. En lo referente a los padres que están divorciados, debiera permitírseles tributar como "unidad familiar", para que les aplique una tarifa menor, tal y como ocurre con los padres que no están divorciados, para que no haya desigualdad en la tributación.

1.5.1.2.- Algunas cifras y datos en materia de atención a los Derechos a los Niños. En el gráfico siguiente, se refleja como a nivel mundial, todas las regiones tienen atrasos significativos en atender a los niños, en los rubros de vivienda, saneamiento, educación y salud. En el caso de América Latina, los niveles de privación, son menores que los existentes en África (Subsahariana, Meridional y del Norte), pero no superamos al mejoramiento de la calidad de vida de los niños que registra Asia (Central y Oriental)

⁸⁷ Llama la atención, según se cita en la sentencia que *"el art. 17.1.c) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 23 de diciembre de 1967", "consideraba gasto deducible "las anualidades satisfechas por alimentos en cumplimiento de sentencia judicial"; o el art. 7.4 de la Ley del impuesto de 1978, donde es condición para que se minore el rendimiento que los alimentos se satisfagan por "decisión judicial". Sin embargo, con relación a los alimentos debidos a los hijos en potestad, el legislador tributario ha debido presumir que era un supuesto de aplicación o consumo de la renta obtenida que no merecía trato diferencial respecto a otro tipos de gastos (la propia alimentación del declarante o los viajes de placer), y que los padres debían conformarse con las deducciones familiares tradicionales".*

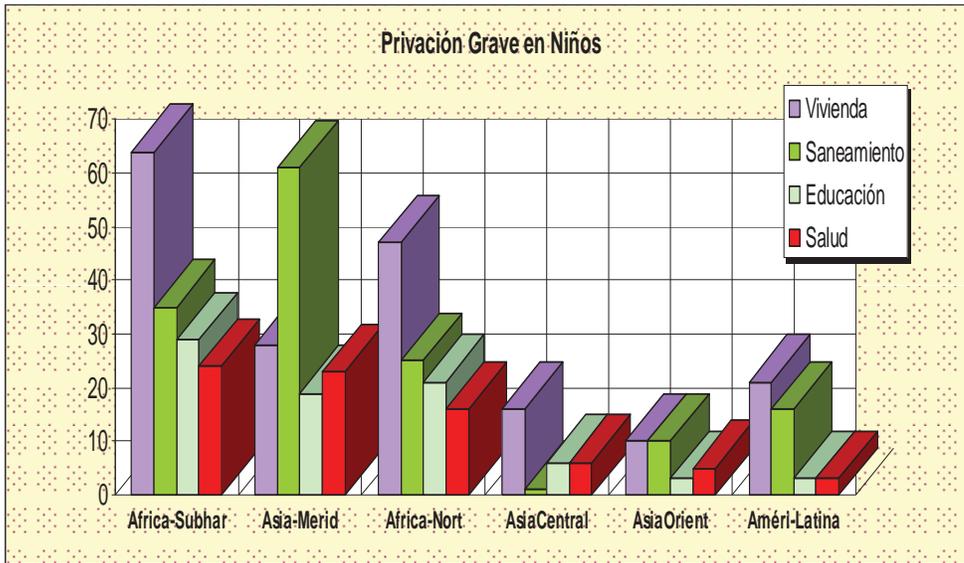


Gráfico propio considerando a Gordon David, et. Al. Child poverty in the developing world, The policy Press, Reino Unido 2003. Educación 7 a 18 años.

Respecto a América Latina, tal y como se verá en el gráfico siguiente, el índice de mortalidad infantil mayor se encuentra en Haití, Ecuador, Brasil y Honduras, lo que implica una urgente necesidad para que a través del gasto social, se disminuya dicho índice de mortalidad infantil.

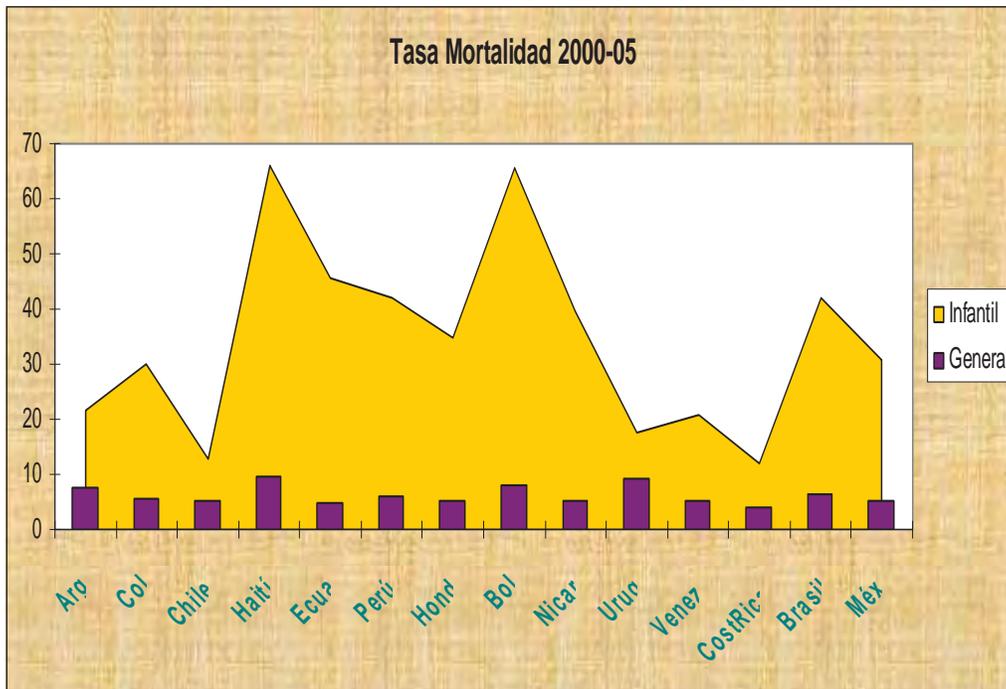


Gráfico propio considerando como fuente: ECLAC, Statistical Yearbook for Latin American and the Caribbean, 2004. <http://www.eclac.cl/cgi-bin>.

1.5.2.- Los Derechos de las personas con capacidades especiales o discapacitados. El documento “**Derechos humanos y discapacidad**”, **Uso actual y posibilidades futuras de los instrumentos de derechos humanos de las Naciones Unidas en el contexto de la discapacidad**,⁸⁸ establece que “El modelo de derechos humanos se centra en la dignidad intrínseca del ser humano y después, pero sólo en caso necesario, en las características médicas de la persona. Sitúa al individuo en el centro de todas las decisiones que le afectan y, lo que es aún más importante, sitúa el «problema» principal fuera de la persona, en la sociedad. En este modelo, el «problema» de la discapacidad se deriva de la falta de sensibilidad del estado y la sociedad civil hacia la diferencia que representa esa discapacidad. De ello se sigue que el estado tiene la responsabilidad de hacer frente a los obstáculos creados socialmente a fin de garantizar el pleno respeto de la dignidad y la igualdad de derechos de todas las personas”.

Los antecedentes jurídicos de estos derechos, son la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que en su artículo 7, prohíbe toda forma de discriminación, mientras que el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, artículo 2, numeral 3 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, artículo 26, obligan a otorgar el goce de los derechos, sin discriminación alguna.⁸⁹

⁸⁸ Preparado por Gerard Quinn y Theresia Degener con Anna Bruce, Christine Burke, Dr. Joshua Castellino, Padraic Kenna, Dra. Ursula Kilkelly y Shivaun Quinlivan. Naciones Unidas, Nueva York y Ginebra, 2002. En este mismo documento se dice que “En conjunto, el examen de 114 informes de Estados Partes al Comité muestra que la mayoría de los Estados (63%) aún tiende a plantearse los derechos humanos de las personas con discapacidad en relación con el Pacto desde un ángulo médico o de asistencia social. Una minoría de los informes (38 %) adopta un criterio basado más bien en los derechos civiles y políticos”.
<http://www.ohchr.org/spanish/about/publications/docs/disability.pdf>.

⁸⁹ Como principales discapacidades encontramos las siguientes: “**Autismo**: Trastorno mental caracterizado por una inhibición extrema y una concentración anormal en la fantasía, acompañado de ilusiones, alucinaciones e incapacidades para comunicarse verbalmente o por cualquier otro medio con el ambiente externo”; **Ceguera**: “Trastorno caracterizado por la pérdida completa o parcial de la visión”; **Cuadripléjia**: “Parálisis de los brazos, piernas y el tronco, por debajo del nivel de la lesión producida en la médula espinal”; **Discapacidad**: Toda restricción o pérdida como resultado de una deficiencia de la habilidad para desarrollar una actividad “en la manera considerada normal para un individuo”. **Equizofrenia**: “Enfermedad psicótica caracterizada por una gran distorsión de la realidad, con trastornos de lenguaje y la comunicación, aislamiento de la interacción social, desorganización y fragmentación del pensamiento, la percepción y las reacciones emocionales”; **Hemiplejia**: “Parálisis de un lado del cuerpo que incluye miembro inferior y superior”; Necesidad educativa especial: “Necesidad que requiere una persona debido a sus dificultades para aprender”; **Retardo Mental**: “Se caracteriza por un funcionamiento intelectual significativamente inferior a la medida, que generalmente coexiste junto a limitaciones en dos o más de las siguientes áreas de habilidades de adaptación: comunicación, autocuidado, vida en hogar, habilidades sociales, interacción comunitaria, autodirección, salud, seguridad, habilidades académicas funcionales, tiempo libre y trabajo. Se manifiesta antes de los 18 años”; y **Sordera**: “Trastorno caracterizado por la pérdida completa o parcial de la audición”. Glosario, ONU. <http://www.un.org/esa/socdev/enable/dislteq2.htm>.

Con base, entre otras disposiciones, en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en México, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito del Poder Judicial Federal,⁹⁰ con motivo de la discriminación que se pretendió dar a los militares infectados del VIH, para negarles el servicio médico, fijó el criterio siguiente:

MILITARES. EL RETIRO DEL ACTIVO POR DETECCIÓN DEL VIH Y LA CONSECUENTE CESACIÓN DE LOS SERVICIOS MÉDICOS, EXTENSIVA A SUS FAMILIARES CONTAGIADOS, DEBE RESOLVERSE CONFORME AL MARCO REGULATORIO DE LOS DERECHOS A LA NO DISCRIMINACIÓN Y A LA DIGNIDAD DE LAS PERSONAS, A LA SALUD, A LA PERMANENCIA EN EL EMPLEO Y DE LOS DERECHOS DE LOS NIÑOS.

Conforme al artículo 197, en relación con el diverso 22, fracción IV, de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas abrogada, se declarará la procedencia del retiro del activo de un militar por quedar inutilizado en actos fuera del servicio. Ahora bien, tales disposiciones son insuficientes para declarar el retiro del militar, positivo a las pruebas del virus de inmunodeficiencia humana (VIH), y la consecuente cesación de los servicios médicos que se le venían proporcionando, extensiva a sus familiares derechohabientes contagiados por el virus, en virtud de que existe un marco regulatorio más amplio que, con base en una interpretación sistemática, causal teleológica y por principios, debe considerarse en aras de una mayor protección de los derechos fundamentales y de la dignidad de las personas. Efectivamente, los artículos 1o., 4o. y 123 constitucionales protegen los derechos a la no discriminación, a la dignidad, a la salud, a la permanencia en el empleo y los derechos de los niños. El análisis objetivo de dichas disposiciones hace ver que tanto el Constituyente originario como el Poder Reformador formulan declaraciones generales sobre esos derechos, correlativos de la obligación del Estado de procurar lo necesario para salvaguardarlos, pero ninguno de ellos establece que la obligación de velar por la salud desaparezca tratándose de enfermos desahuciados o terminales, o bien de discapacitados totales o enfermos mentales ya que, por el contrario, procuran la conservación de su vida, el respeto a su dignidad, su asistencia social y la prosecución de su rehabilitación. Por otra parte, tales derechos se reiteran, complementan, desarrollan y reglamentan en leyes federales como la Ley Federal para Prevenir y Eliminar la Discriminación, la Ley General de Salud y la Ley para la Protección de los Derechos de Niñas, Niños y Adolescentes, así como también en ordenamientos internacionales, de aplicación obligatoria conforme al artículo 133 constitucional, entre los que se encuentran la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador", el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, el Pacto Internacional de Derechos Económicos,

⁹⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX, Septiembre de 2004, Tesis: I.4o.A.437 A, Página: 1807.

Sociales y Culturales, el Convenio Relativo a la Discriminación en Materia de Empleo y Ocupación y la Convención sobre los Derechos del Niño”.

Como documentos jurídicos especiales, en la regulación de los derechos de los discapacitados, podemos citar como antecedentes: La Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial,⁹¹ y el Programa de Acción Mundial para los Impedidos, que fue aprobado por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su trigésimo séptimo período de sesiones.⁹² Junto a este Programa se emitieron las Normas Uniformes sobre la igualdad de oportunidades para las personas con discapacidad 48/96.⁹³

Algunos aspectos relevantes de las Normas Uniformes referidas, lo constituyen:

Artículo 1. Mayor toma de conciencia

Los Estados deben adoptar medidas para hacer que la sociedad tome mayor conciencia de las personas con discapacidad, sus derechos, sus necesidades, sus posibilidades y su contribución.

Artículo 2. Atención médica

Los Estados deben asegurar la prestación de atención médica eficaz a las personas con discapacidad.

Artículo 3. Rehabilitación

Los Estados deben asegurar la prestación de servicios de rehabilitación para las personas con discapacidad a fin de que logren alcanzar y mantener un nivel óptimo de autonomía y movilidad.

Artículo 4. Servicios de apoyo

⁹¹ Adoptada por la Organización de las Naciones Unidas en diciembre de 1965 y entró en vigor en enero de 1969. Su premisa principal es el concepto de que la protección de los derechos humanos debe garantizarse a todos, con independencia de toda consideración basada en la raza. La Conferencia Mundial contra el Racismo, la Discriminación Racial, la Xenofobia y las Formas Conexas de Intolerancia celebrada en Durban (Sudáfrica) en septiembre de 2001, establece en su párrafo 2: “Reconocemos que el racismo, la discriminación racial, la xenofobia y las formas conexas de intolerancia se producen por motivos de raza, color, linaje u origen nacional o étnico y que las víctimas pueden sufrir formas múltiples o agravadas de discriminación por otros motivos conexos, como el sexo, el idioma, la religión, las opiniones políticas o de otra índole, el origen social, la situación económica, el nacimiento u otra condición”. **“Derechos humanos y discapacidad”**, . . . Ob.Cit.

⁹² Resolución 37/52 de 3 de diciembre de 1982. Esta resolución figura en el documento A/37/51, Documentos Oficiales de la Asamblea General, trigésimo séptimo período de sesiones, Suplemento No. 51. <http://www.un.org/esa/socdev/enable/diswps00.htm>

⁹³ Resolución aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, [sobre la base del informe de la Tercera Comisión (A/48/627)]. <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N94/119/99/PDF/N9411999.pdf?OpenElement>. Las Normas Uniformes se adoptaron en cierto grado como sustituto de un tratado vinculante de derechos humanos sobre la discapacidad y se consideran por tanto el más importante instrumento de derechos humanos de las Naciones Unidas en materia de discapacidad. **“Derechos humanos y discapacidad”**, . . . Ob.Cit.

Los Estados deben velar por el establecimiento y la prestación de servicios de apoyo a las personas con discapacidad, incluidos los recursos auxiliares, a fin de ayudarles a aumentar su nivel de autonomía en la vida cotidiana y a ejercer sus derechos.

1.5.2.1.- Las Constituciones Iberoamericanas y los Derechos de los Discapacitados. Los derechos de este sector, se norma en los textos fundamentales siguientes:

Argentina (artículo 75, numeral 23), que obliga al Congreso a *“Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad”*;

Brasil (artículo 203, fracción IV), que otorga asistencia social a se prestará a *“las personas portadoras de deficiencia y la promoción de su integración en la vida comunitaria”*;

Colombia (artículo 47), que obliga al Estado a establecer *“una política de previsión, rehabilitación e integración social para los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a quienes se prestará la atención especializada que requieran”*;

Costa Rica (artículo 51), que le otorga el “derecho a la protección especial del Estado” al “enfermo desvalido”;

Ecuador (artículo 53) *“prevención de las discapacidades y la atención y rehabilitación integral de las personas con discapacidad, en especial en casos de indigencia”*, incluso *“Se reconoce el derecho de las personas con discapacidad, a la comunicación por medio de formas alternativas, como la lengua de señas ecuatoriana para sordos, oralismo, el sistema Braille y otras”*;

España (artículo 49), que establece el deber al Estado para que lleve a cabo *“una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran”*;

México ⁹⁴ (Artículo 1), que obliga al Estado a evitar la discriminación (no existe un pronunciamiento mayor sobre el tema);

⁹⁴ Por reforma al artículo 1º constitucional, publicada el 4 de diciembre de 2006 en el Diario Oficial de la Federación, se sustituyó el término “capacidades especiales”, por “discapacidades”. En torno a la garantía constitucional a la no discriminación, la Segunda Sala de la SCJN, en México, considera que *“es una verdadera garantía individual, consistente en el derecho subjetivo público del gobernado de ser tratado en la misma forma que todos los demás y el correlativo deber jurídico de la autoridad de garantizar un trato idéntico a todas las personas ubicadas en las mismas circunstancias. Ahora bien, conforme a tales preceptos, en la Nación Mexicana está prohibido todo tipo de discriminación que atente contra la dignidad humana, anule o menoscabe los derechos y*

Nicaragua (artículo 62), que “procurará establecer programas en beneficio de los discapacitados para su rehabilitación física, psicosocial y profesional y para su ubicación laboral”;

Paraguay (artículo 58), que asegura a “las personas excepcionales la atención de su salud, de su educación, de su recreación y de su formación profesional para una plena integración social”;

Perú (artículo 7), al disponer que “La persona incapacitada para valor por sí misma a causa de una deficiencia física o mental tiene derecho al respeto de su dignidad y a un régimen legal de protección, atención, readaptación y seguridad”;

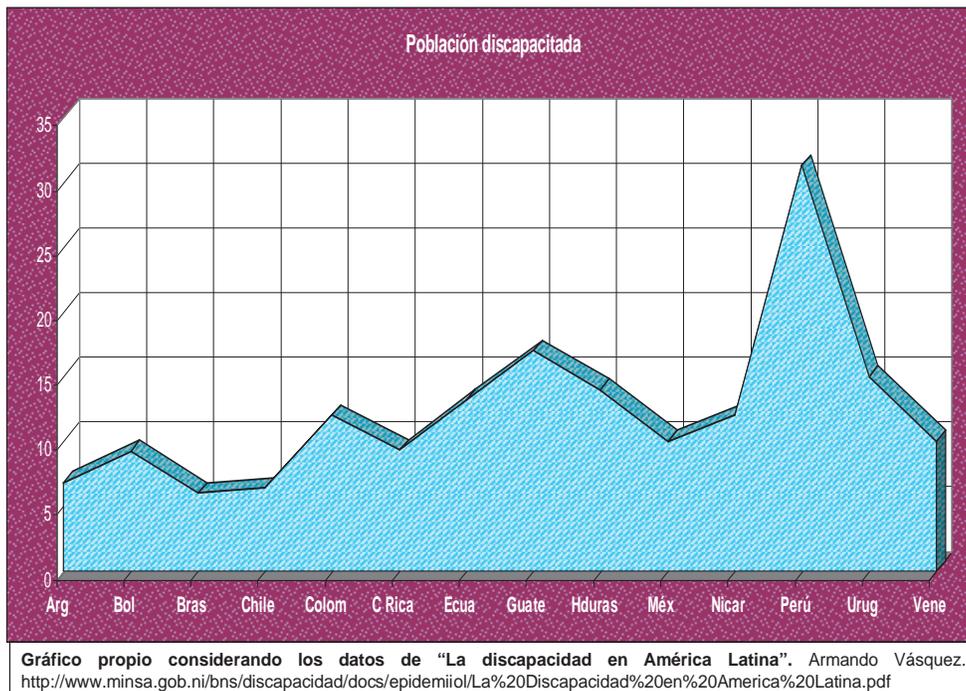
Portugal (artículo 71, numeral 1 y 2), que establece a “Los ciudadanos física o mentalmente deficientes”, para que gocen “de la plenitud de los derechos y estarán sujetos a los deberes especificados en la Constitución”, obligando al Estado “a realizar una política nacional de prevención y tratamiento, rehabilitación e integración de los deficientes; a desarrollar una pedagogía que sensibilice a la sociedad en cuanto a los deberes de respeto y solidaridad con ellos y a la asunción de la carga de realización efectiva de sus derechos” y;

Venezuela (artículo 81), que garantiza a “Toda persona con discapacidad o necesidades especiales tiene derecho al ejercicio pleno y autónomo de sus capacidades y a su integración familiar y comunitaria” y que obliga al Estado, con la participación solidaria de las familias y la sociedad, a garantizar “el respeto a su dignidad humana, la equiparación de oportunidades, condiciones laborales satisfactorias, y promoverá su formación, capacitación y acceso al empleo acorde con sus condiciones, de conformidad con la ley. Se les reconoce a las personas sordas o mudas el derecho a expresarse y comunicarse a través de la lengua de señas”.

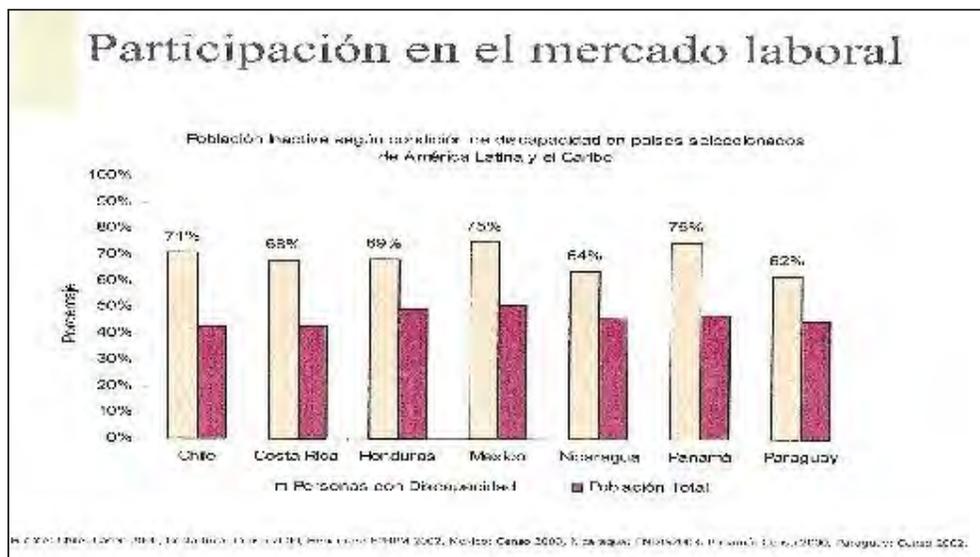
1.5.2.2.- Algunas cifras y datos en materia de atención a los Discapacitados.

Enseguida podremos observar como está el panorama de población discapacitada en América Latina y que en el gráfico revela que el mayor porcentaje de población con estas características, se ubica en Perú, siguiéndole Guatemala y Uruguay.

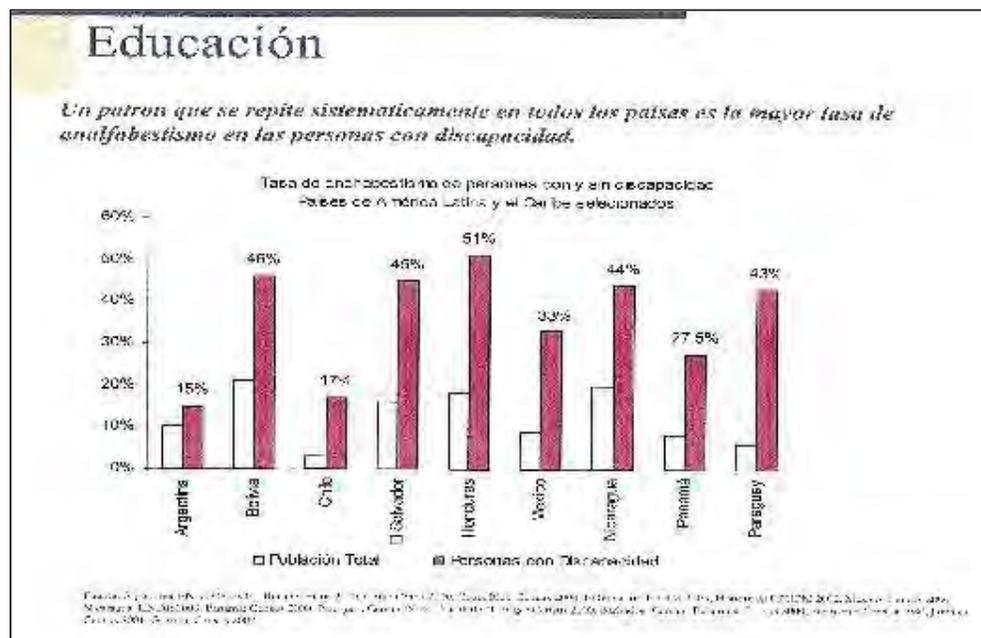
libertades del varón y la mujer, porque ambos deben ser protegidos por la ley sin distinción alguna, independientemente de sus preferencias y, por ello, deben gozar de los mismos derechos y de la igualdad de oportunidades para ejercer las libertades fundamentales en las esferas política, económica, social, cultural, civil o en cualquier otra”. GARANTÍA DE NO DISCRIMINACIÓN. SU PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Agosto de 2007, Tesis: 2a. CXVI/2007, Página: 639



Referente a la participación en la sociedad de las personas discapacitadas, podemos observar, en el gráfico siguiente, que en el caso de México y Panamá, aproximadamente el 75% de la población inactiva corresponde a discapacitados (es decir no participan en la sociedad), lo que desde luego, es un indicativo de que los Estados deben reforzar su gasto social para atender los derechos de este grupo social.



Por lo que hace al rubro de educación, se refleja la misma tendencia en el sentido de que existe una mayor tasa de analfabetismo, entre las personas con discapacidad. Esta situación tiene como origen a que la mayoría de los países no cuenta con sistemas de educación especial para las personas con discapacidad visual, o de habla o de ambas.



1.5.3.- Los Derechos de las Personas Adultos Mayores. El sustento jurídico de su normativa, lo encontramos en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que en su artículo 22 les garantiza, como personas, el derecho a la seguridad social, mientras que el 25, les otorga derecho a la alimentación, vestido, vivienda y asistencia médica y que se reiteran en los artículos 9 y 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Como documentos especiales, encontramos: *La Adopción de principios para los adultos mayores (independencia, participación, atención, autorrealización y dignidad)* en 1991,⁹⁵ La Resolución 47/5 de la Organización de las Naciones Unidas, donde se designa 1999 como Año Internacional de las Personas Mayores, bajo el lema *“Una sociedad para todas las edades”*,⁹⁶ La resolución 50/141 donde se establece la denominación de *“Personas Adultas Mayores”*, así como la Segunda Asamblea Mundial sobre el Envejecimiento.⁹⁷

⁹⁵ Asamblea General de las Naciones Unidas.
<http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/8/9258/LCL1657p.pdf>

⁹⁶ Idem

⁹⁷ Madrid, 8 a 12 de abril de 2002.
<http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/LTD/N02/324/66/PDF/N0232466.pdf?OpenElement>.

Sobre los derechos de las personas adultas mayores, la Organización de las Naciones Unidas,⁹⁸ alerta:

“El envejecimiento seguro y la lucha contra la pobreza entre los adultos mayores es una preocupación central. Ellos se merecen remuneraciones o pensiones decentes. Debe ponerse especial atención a las mujeres que son la mayoría entre las personas de edad. A menudo, ellas no reciben adecuadas pensiones debido a sus bajos ingresos o a casos de trabajo interrumpido. También pueden haber sido víctimas de prácticas habituales perjudiciales que han socavado su capacidad económica. Los programas de erradicación de la pobreza deben considerar las necesidades de los adultos mayores en el entorno rural, donde vive la mayoría de las personas de edad de los países en desarrollo. Deben asimismo abordarse las necesidades de los adultos mayores que viven solos y de aquéllos con discapacidades.

El plan de acción también destaca la necesidad de los cuidados de salud, no solo para los adultos mayores sino durante toda la vida; los resultados serán personas de edad más saludables. En todos los lugares se necesita también una mejor capacitación para quienes se encargan de cuidar a las personas de edad. Al mismo tiempo, se requerirá una educación de mayor cobertura, programas de capacitación en geriatría y tecnología en este campo, a fin de hacer frente a la revolución demográfica.

Un objetivo clave es hallar las maneras y los medios de aprovechar el potencial de los adultos mayores como una base para el desarrollo futuro de las sociedades. La integración continua de las personas mayores en sus comunidades es esencial. Se necesitan iniciativas para promover intercambios mutuos y productivos entre las generaciones, centrándose en la persona adulta mayor como un recurso.

1.5.3.1.- Las Constituciones Iberoamericanas y Los Derechos de las Personas Adultas Mayores. Tratándose de este grupo social, en las constituciones latinoamericanas, se regulan como sigue:

Argentina (artículo 75, numeral 23), que obliga al Congreso a *“Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad”;*

Colombia (artículo 46), previniendo una obligación tripartita entre el Estado, la sociedad y la familia, que *“concurrirán para la protección y la asistencia de las personas de la tercera edad”;*

⁹⁸ Segunda Asamblea Mundial sobre envejecimiento, Madrid, España, 8-12 de abril del 2002. <http://www.un.org/spanish/envejecimiento/desai.htm>.

Costa Rica (artículo 51), que le otorga el “derecho a la protección especial del Estado” al anciano;

Ecuador (artículo 47), disponiéndose que “recibirán atención prioritaria, preferente y especializada los niños y adolescentes, las mujeres embarazadas, las personas con discapacidad, las que adolecen de enfermedades catastróficas de alta complejidad y las de la tercera edad”;

España (artículo 50) que obliga al estado a garantizar “mediante pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas, la suficiencia económica a los ciudadanos durante la tercera edad”, y a que promuevan “su bienestar mediante un sistema de servicios sociales que atenderán sus problemas específicos de salud, vivienda, cultura y ocio”;

Guatemala (artículo 117), que reconoce que “Los ancianos merecen la protección especial del Estado”;

México (artículo 1), que únicamente prohíbe la discriminación por razones de edad;

Paraguay (artículo 57), que otorga el derecho a “a una protección integral. La familia, la sociedad y los poderes públicos promoverán su bienestar mediante servicios sociales que se ocupen de sus necesidades de alimentación, salud, vivienda, cultura y ocio”;

Portugal (artículo 63 numeral), que únicamente se refiere a que “El sistema de seguridad social”, los protegerá en la vejez;

República Dominicana (artículo 8), que dispone la “la prestación y protección y asistencia a los ancianos en la forma que determine la ley, de manera que se preserve su salud y se asegure su bienestar” y;

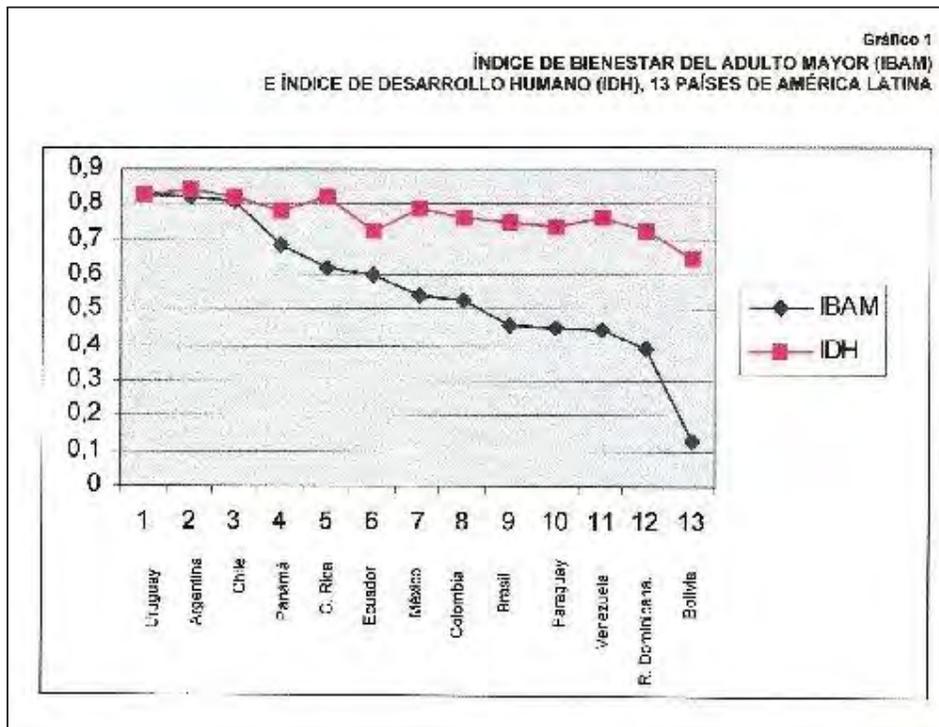
Venezuela (artículo 80), que obliga al estado a garantizar “a los ancianos y ancianas el pleno ejercicio de sus derechos y garantías” se obliga “a respetar su dignidad humana, su autonomía y les garantizará atención integral y los beneficios de la seguridad social que eleven y aseguren su calidad de vida”.

1.5.3.2.- Algunas cifras y datos en materia de atención a las Personas Adultos Mayores. La vulnerabilidad social de dichas personas, ha llamado la atención de la CEPAL, que incluso está trabajando en un índice de Bienestar para el Adulto Mayor (IBAM), que realiza Fabiana del Popolo.⁹⁹ Dicho índice persigue “medir el grado de bienestar de las personas mayores la llevó a elaborar un Índice de Bienestar para el Adulto Mayor, (IBAM), que se apoyó en las dimensiones básicas usadas por el PNUD para construir el Índice de Desarrollo Humano (IDH). La autora propone variables e indicadores que parecen adecuados para medir esas dimensiones para la población adulta mayor. En este caso, la construcción

⁹⁹ **Envejecimiento y vejez en América Latina y el Caribe: políticas públicas y las acciones de la sociedad**, Alberto Viveros Madariaga. Serie 22, población y desarrollo. CEPAL, ECLAC, Naciones Unidas.

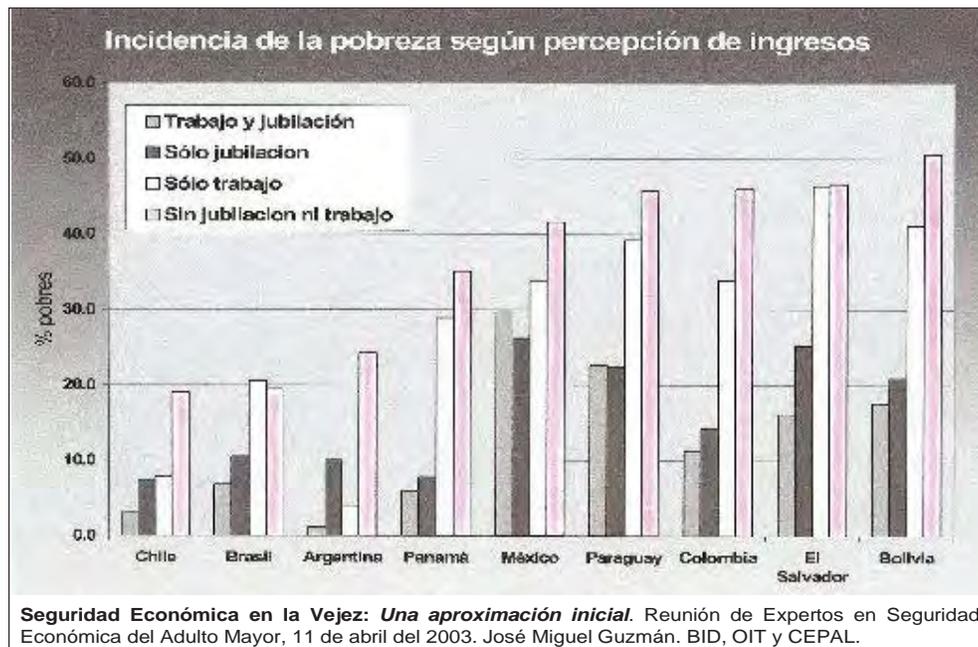
del IBAM –a partir de datos disponibles– incluyó las siguientes variables: longevidad (esperanza de vida a los 60 años); conocimientos (porcentaje de alfabetización y promedio de años de estudio); nivel digno de vida (porcentaje de personas por encima de la línea de pobreza –no pobres–; cobertura previsional y monto promedio de las jubilaciones). Es conocida la heterogeneidad de los niveles de desarrollo de los países de la región y la autora advierte que lo que se obtiene es un "índice relativo", pues mide los logros en relación con las situaciones extremas encontradas".

Por ello, enseguida se presenta una comparación entre el IBAM y el IDH y nos revela que con base en los datos adicionales que se incorporan al IBAM, este es de menor protección o refleja menor atención para las personas adultas mayores que el IDH.



Por lo que hace a los ingresos que perciben los adultos mayores, provenientes del trabajo y jubilación, podemos advertir que en la mayoría de los países de América Latina, (con las excepciones que ahí aparecen) dichas personas no tienen ni trabajo ni jubilación, tal y como aparece en el gráfico siguiente.¹⁰⁰

¹⁰⁰ La Segunda Sala de la SCJN, en México, en jurisprudencia 33/2005, consideró que es constitucional que las personas jubiladas que fueron trabajadores activos del Estado, puedan subsistir con una pensión jubilatoria que no excede de 10 salarios mínimos, a pesar de que durante el tiempo que trabajaron su salario fuera mucho mayor. La Jurisprudencia lleva el rubro "JUBILACIÓN. LA PENSIÓN QUE DEBE PAGARSE A LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DEL



1.5.4.- Los Derechos de los Grupos Indígenas.¹⁰¹ A este grupo social, le aplica igualmente la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que en su artículo

ESTADO, DEBERÁ AJUSTARSE A LOS LINEAMIENTOS CONTENIDOS EN LOS ARTÍCULOS 15 Y 64 DE LA LEY DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES RELATIVA". Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Marzo de 2005, Página: 255. Contradicción de tesis 195/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo Quinto, Octavo y Décimo Tercero, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. Sobre el mismo tema, la Corte Constitucional de Colombia, define a la Pensión de Vejez de la manera siguiente: PENSION DE VEJEZ-Concepto/PENSION DE VEJEZ-Finalidad. El sistema de seguridad social vigente en Colombia, hace frente al riesgo "vejez" que pende sobre todos sus ciudadanos, a través de la institución del ahorro forzoso de un porcentaje de los ingresos de los trabajadores a lo largo de su vida económicamente activa. Este ahorro, será posteriormente reintegrado bajo la modalidad de "salario diferido" o pensión de vejez cuando el ciudadano cumpla los requisitos que para tales efectos han sido determinados en la ley. La finalidad de esta especie de aseguramiento social es clara: garantizar a los trabajadores que, una vez llegados a cierta edad y tras haber prestado una labor durante un lapso temporal, podrán pasar al retiro sin que ello signifique la abrupta interrupción de sus ingresos, ni el desmejoramiento de su calidad de vida y la de su familia. Sentencia C-375/04. Referencia: expediente D-4872. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 2° (parcial) de la Ley 797 de 2003 "Por el cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los regímenes pensionales y exceptuados." Demandantes: Arturo Daniel López Coba. Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT. Bogotá, D.C., veintisiete (27) de abril de dos mil cuatro (2004).

¹⁰¹ Según Cabanellas, son indígenas "cuantos hayan nacido en él, antes o después del Descubrimiento y desciendan de los aborígenes americanos, de las razas europeas que luego han poblado tales regiones o de los mestizos de una y otra sangre". Citado por Federico Justiniano Robledo. "Tutela Constitucional de los Derechos de Nuestros Pueblos Indígenas", Revista Ius et Praxis, Volumen 8, número 2. http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200007&lng=en&nrm=is&tng=es.

22, les garantiza, como personas, el derecho a la seguridad social, mientras que el 25, les otorga derecho a la alimentación, vestido, vivienda y asistencia médica y que se reiteran en los artículos 9 y 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. También aplican, el artículo 7, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos que prohíbe toda forma de discriminación, así como el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, artículo 2, numeral 3 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, artículo 26, que obligan a otorgar el goce de los derechos, sin discriminación alguna.

Por Resolución 49/214, de la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 23 de diciembre de 1994,¹⁰² se instituyó el Día Internacional de las Poblaciones Indígenas, que es un reconocimiento expreso a los derechos colectivos de este grupo social, y se encuentra en proyecto de aprobación por la Asamblea General de las Naciones Unidas, la Declaración de las Naciones Unidas sobre los Derechos de los Pueblos Indígenas, en acatamiento de la resolución 2006/2 del Consejo de Derechos Humanos, de 29 de junio de 2006.¹⁰³

1.5.4.1.- Las Constituciones Iberoamericanas y los grupos indígenas. Los derechos de estos grupos, se norman en las siguientes cartas fundamentales:

Argentina (artículo 75), que faculta al congreso para *“Reconocer la preexistencia étnica y cultural de los pueblos indígenas argentinos”, así como “Garantizar el respeto a su identidad y el derecho a una educación bilingüe e intercultural; reconocer la personería jurídica de sus comunidades, y la posesión y propiedad comunitarias de las tierras que tradicionalmente ocupan; y regular la entrega de otras aptas y suficientes para el desarrollo humano; ninguna de ellas será enajenable, transmisible ni susceptible de gravámenes o embargos”;*

Bolivia (artículo 171), que otorga *“los derechos sociales, económicos y culturales de los pueblos indígenas que habitan en el territorio nacional, especialmente los relativos a sus tierras comunitarias de origen garantizando del uso y aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, a su identidad, valores, lenguas y costumbres e instituciones”;*

Brasil (artículo 231), que reconoce *“los derechos sociales, económicos y culturales de los pueblos indígenas que habitan en el territorio nacional, especialmente los relativos a sus tierras comunitarias de origen garantizando del uso y aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, a su identidad, valores, lenguas y costumbres e instituciones”;*

¹⁰² Se eligió el 9 de agosto porque en esa fecha en 1992 se llevó a cabo la primera reunión del Grupo de Trabajo sobre Poblaciones Indígenas de la Subcomisión de Prevención de Discriminaciones y Protección a las Minorías.
<http://www.un.org/Depts/dhl/spanish/indigenous/index.html>.

¹⁰³ Este proyecto se presentó, por el Grupo de Trabajo de la Comisión de Derechos Humanos encargado de elaborar un proyecto de declaración de conformidad con el párrafo 5 de la resolución 49/214, de la Asamblea General, de 23 de diciembre de 1994, 2006/2.
<http://www.ohchr.org/spanish/issues/indigenous/declaration.htm>.

Colombia¹⁰⁴ (artículos 171, 246 y 286), reconociendo a las autoridades de los pueblos indígenas, e incluso otorgando el derecho a las comunidades indígenas a tener un número adicional en el Senado, así como reconocer como entidades territoriales, los territorios indígenas”;

Ecuador (artículo 84), reconociendo el estado a los pueblos indígenas y comprometiéndose a “Mantener, desarrollar y fortalecer su identidad y tradiciones en lo espiritual, cultural, lingüístico, social, político y económico”, así como dar acceso “a una educación de calidad” y “Contar con el sistema de educación intercultural bilingüe”,

Guatemala,¹⁰⁵ (artículo 66 y 68) que reconoce estar formada por diversos grupos étnicos entre los que figuran los grupos indígenas de ascendencia maya, obligándose el Estado a reconocer, respetar y promover “sus formas de vida, costumbres, tradiciones, formas de organización social, el uso del traje indígena en hombres y mujeres, idiomas y dialectos”, así como a proveer “de tierras estatales a las comunidades indígenas que las necesiten para su desarrollo”;

México ¹⁰⁶ (artículo 2), que garantiza toda una gama de derechos de estos grupos indígenas, entre éstos “preservar y enriquecer sus lenguas” y les otorga “El derecho de los pueblos indígenas a la libre determinación se ejercerá en un marco constitucional de autonomía que asegure la unidad

¹⁰⁴ En la resolución de 24 de noviembre de 2004, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, dictó medidas provisionales, a favor de la Comunidad de Paz de San José de Apartadó, en Colombia, “con el fin de que se protegiera su vida e integridad personal, debido a que habían sido objeto de actos de violencia y hostigamiento por parte de grupos paramilitares. Se había informado sobre 47 asesinatos en el curso de nueve meses, así como actos de intimidación”. **Temas de la Jurisprudencia Interamericana.** . . , Ob.Cit., Página 355.

¹⁰⁵ En el caso Masacre Plan de Sánchez, en Guatemala, el Estado reconoció su responsabilidad internacional, por “la masacre de 286 personas. . . en su mayoría miembros del pueblo indígena maya en la aldea Plan de Sánchez, Municipio de Rabinal, Departamento de Baja Verapaz, ejecutada por miembros del Ejército de Guatemala y colaboradores civiles, bajo la tutela del ejército, el día domingo 18 de julio de 1982”. Sentencia de Reparaciones: 19 de noviembre de 2004. En esta sentencia, en el voto de García Ramírez se expresa que “la vida personal de los integrantes de la comunidad indígena se halla entrañablemente ligada a la de esta misma, tanto en aspecto materiales como espirituales, la suma de los derechos de esos integrantes se conforma tanto con las facultades, libertades o prerrogativas que poseen independientemente de la comunidad misma”. **Temas de la Jurisprudencia Interamericana.** . . , Ob.Cit.,Página 269

¹⁰⁶ El artículo 2 de la Carta fundamental mexicana que contiene los derechos de los pueblos indígenas, fue reformado mediante decreto publicado el 14 de agosto de 2001, en el Diario Oficial de la Federación. El proceso legislativo de modificación, inició con fecha 25 de abril del año 2001, al haber aprobado la iniciativa en las Comisiones Unidas de Asuntos Indígenas, de Puntos Constitucionales y de Estudios Legislativos del Senado de la República. Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del viernes 27 de abril del 2001. Sobre esta reforma constitucional, véase la tesis “DERECHOS DE LOS INDÍGENAS. LA CONSTITUCIÓN FEDERAL RECONOCE EL PRINCIPIO TERRITORIAL DE SUS PUEBLOS Y EL DERECHO PREFERENTE DE LAS COMUNIDADES AL USO Y DISFRUTE DE LOS RECURSOS NATURALES DE LOS LUGARES QUE OCUPAN”. Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Noviembre de 2002, Tesis: 2a. CXXXVIII/2002, Página: 445

nacional”, así como obligar a que “Las constituciones y leyes de las entidades federativas”, reconozcan y regulen “estos derechos en los municipios, con el propósito de fortalecer la participación y representación política de conformidad con sus tradiciones y normas internas”;

Nicaragua ¹⁰⁷ (artículo 62), que reconoce los derechos de las comunidades de la Costa Atlántica, así como el “derecho en su región a la educación intercultural en su lengua materna, de acuerdo a la ley”;

Panamá (artículo 86), obligándose “a desarrollar los valores materiales, sociales y espirituales propios de cada uno de sus culturas y creará una institución para el estudio, conservación, divulgación de las mismas y de sus lenguas, así como la promoción del desarrollo integral de dichos grupos humanos”;

Paraguay (artículo 62), disponiendo que se “reconoce la existencia de los pueblos indígenas, definidos como grupos de cultura anteriores a la formación y organización del Estado paraguayo”, y;

Venezuela (artículo 119), que expresa “la existencia de los pueblos y comunidades indígenas, su organización social, política y económica, sus culturas, usos y costumbres, idiomas y religiones, así como su hábitat y derechos originarios sobre las tierras que ancestral y tradicionalmente ocupan y que son necesarias para desarrollar y garantizar sus formas de vida”.

1.5.4.2.- Algunas cifras y datos en materia de atención a grupos indígenas.

En el documento “**LA POBREZA Y LA DESIGUALDAD SOCIAL VISTOS A LA LUZ DE LA PROBLEMÁTICA ÉTNICO-RACIAL EN AMÉRICA LATINA**” ¹⁰⁸ se establece, a propósito de los grupos indígenas, que:

“Latinoamérica es una región donde los procesos históricos han consolidado sociedades sumamente heterogéneas en términos étnico-raciales. Estos procesos, han generado un continente plural en el sentido estricto de la palabra. Aproximadamente 150’000.000 de descendientes de esclavos africanos habitan la región, junto a 35’000.000 de indígenas. Esto significa, que en términos relativos que el 30% de la población latinoamericana es afrodescendiente, mientras que el 8% de la misma es población indígena (Rangel, 2004). Así, los procesos de desigualdad que específicamente hacen vulnerables a 185’000.000 de personas confieren a la problemática étnico-racial, una relevancia indiscutible.

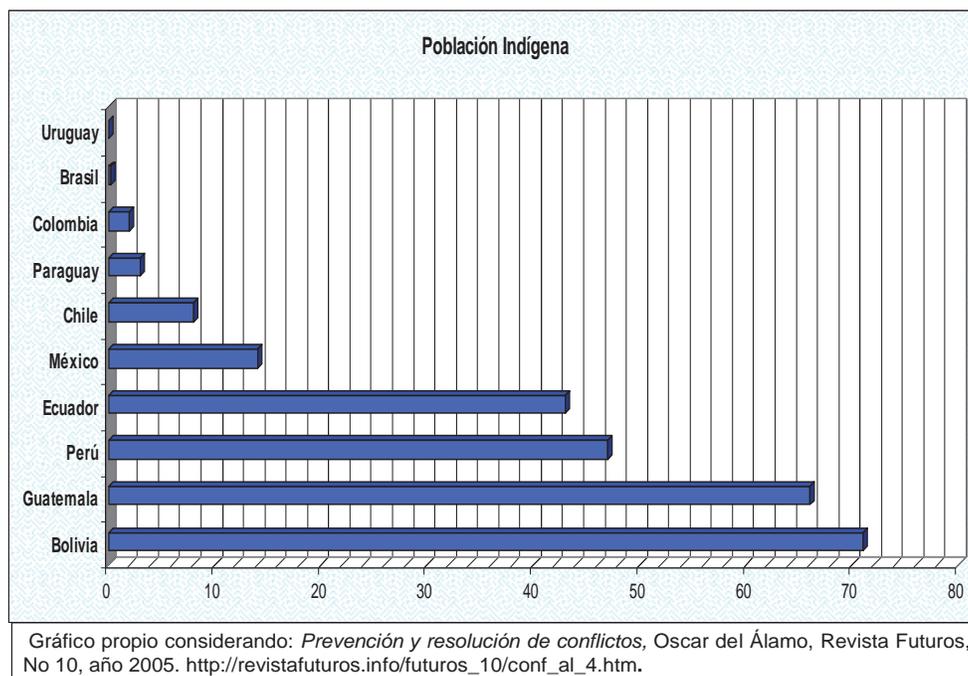
¹⁰⁷ En el caso Comunidad Mayagna [Sumo] Awas Tingi, Sentencia del 31 de agosto de 2001, la comunidad se quejó que “el Estado otorgó a una empresa privada una concesión para realizar, en ese ámbito, trabajos de construcción de caminos y explotación de maderera, sin el consentimiento de la comunidad.” La Corte condenó al Estado para adoptara “en su derecho interno diversas medidas legislativas, administrativas y de otro carácter, así como delimitar, demarcar y titular las tierras en cuestión, cubrir determinadas sumas en concepto de indemnización e invertir, por concepto de reparación de daño inmaterial, una cantidad destinada a financiar obras y servicios de interés colectivo”. **Temas de la Jurisprudencia Interamericana**. . . , Ob.Cit., Página 153.

¹⁰⁸ www.crop.org/workshops/files/000076-LP-CROP-CLACSO-CIDSE.

La población negra, según Rangel (2004), está concentrada principalmente en Brasil, Colombia y Venezuela. Estos países albergan el 80% de la población negra de la región, siendo Brasil el que más pesa relativamente. Según Petrucelli (2003) el 45,3% de la población brasilera corresponde a pretos y pardos, 5.4% pretos y 39.9 pardos. En el caso colombiano representa entre el 20 y 22% del total la población negra-mulata (Barbary, Urrea; 2004).

De la población indígena latinoamericana, cerca de dos tercios se ubican en Perú y México, que tienen respectivamente el 27% y 26% de la población indígena del total. Otros países con importante población indígena son Guatemala, Bolivia y Ecuador cuyas poblaciones indígenas representan el 15%, el 12% y el 8% respectivamente de la población total amerindia del continente. No obstante, los pesos demográficos de las poblaciones indígenas en el interior de estos últimos los convierten en los países con mayorías indígenas respecto al conjunto de la población de cada país, pues tienen 66%, 71% y 43% de sus respectivas poblaciones representados en grupos población indígena”.

La manera en que se encuentra integrada la población Indígena, nos demuestra que Bolivia (con un porcentaje arriba del 70) y Guatemala (con un porcentaje casi del 70), son los países con mayor población de este tipo, tal y como aparece enseguida:



Algunos de los rubros que demuestran la deficiente calidad de vida de los grupos indígenas, es por ejemplo el rubro de escolaridad, toda vez que el promedio de escolaridad es menor, que respecto a la población no indígena, como enseguida se representa.

En México según el INEGI,¹¹⁰ *“La población hablante de lengua indígena está compuesta principalmente por jóvenes y niños: 52.5% tiene menos de 30 años. · En nuestro país se hablan más de 80 lenguas indígenas, el náhuatl es la lengua indígena con mayor número de hablantes (1.4 millones). La proporción de población de 6 a 14 años hablante de lengua indígena que asiste a la escuela es de 83.5%, poco más del 80% de los niños de 8 a 14 años saben leer y escribir, en tanto, sólo el 66.2% de los de 15 años y más son alfabetas. · La población hablante de lengua indígena de 12 años y más registra una tasa de participación económica del 49.4%”.*

Una vez desarrollado la propuesta de reconocer como garantía constitucional, la atención prioritaria de los derechos colectivos, pasamos al estudio del cuarto y último principio que hemos sugerido como rectores de la política fiscal y de la hacienda pública y que hemos denominado de la razonabilidad en la tributación o de la proporcionalidad en sentido estricto, aplicado a la materia fiscal.

1.6.- El Principio de Razonabilidad en la Tributación o el Principio de Proporcionalidad en sentido estricto aplicado a la materia fiscal. Dicho principio representa que el Estado, a través del poder ejecutivo y generalmente con aprobación del órgano legislativo,¹¹¹ debe asumir la responsabilidad de que las medidas fiscales ¹¹² que se van a implementar, sean las más adecuadas para la

¹¹⁰ www.inegi.gob.mx.

¹¹¹ Recuérdese que excepcionalmente, por mandato del propio Poder constituyente, tal y como lo analizamos en el Capítulo Segundo de esta obra, el Poder Ejecutivo, sin requerir del Poder Legislativo, puede emitir la ley.

¹¹² Sobre las medidas fiscales a implementar, que pueden ser nuevos tributos o contribuciones o modificación de la estructura ya existente, deberá considerarse, a decir de Richard A. y Peggy B. Musgrave, la teoría de la incidencia, toda vez que su función es precisamente *“señalar la distribución final de la carga de un impuesto”*. Los referidos autores, establece que dicha Teoría toma en cuenta aspectos macroeconómicos, como son: Efectos sobre el empleo, donde *“Sí la reducción impositiva incrementa el empleo, aquellos previamente desempleados obtendrán ingresos. La renta disponible para usos privados se incrementará no solamente porque se reduce el bocado para el fisco, sino también porque aumenta el empleo. Inversamente, si el nivel de empleo cae, la pérdida de la renta será superior al impuesto adicional originado. Así, ya no es posible igualar los cambios en la carga impositiva mediante variaciones en la cantidad de impuesto recaudado”*, Efecto sobre la inflación; donde *“Un incremento en los impuestos, al reducir la demanda agregada, puede reprimir la inflación y, por tanto, afectar al estado de la distribución. Los deudores saldrán perdiendo a medida que sus pasivos aumenten en términos reales mientras que los acreedores saldrán ganando. Además no todos los precios de los productos y las rentas se mueven conjuntamente, de forma que las rentas reales resultarán afectadas”*, Efectos sobre el crecimiento; donde *“la política fiscal puede afectar a la tasa de crecimiento. Diferentes impuestos tendrán efectos diferentes sobre las tasas de ahorro e inversión y, por tanto, sobre la formación de capital. A medida que la tasa de formación de capital se incrementa o se reduce, resultarán afectados los rendimientos de los factores y, de esta forma, las rentas antes de impuestos”*. **Hacienda Pública, Teórica y aplicada**, Mc Graw Hill, Quinta Edición, Madrid, España 1992, páginas 330 y 331.

población, así como que sean justificadas a la finalidad que persigue, para conseguir un sistema tributario justo.¹¹³

El vínculo entre razonabilidad y justicia, lo corrobora Juan Francisco Linares, quien afirma que en sentido estricto, *“razonabilidad equivale a justicia”*,¹¹⁴ aunque el concepto de justicia del presente trabajo de investigación, equivale a sistema y se integra por los principios de capacidad tributaria, de igualdad o equidad fiscal y de no confiscatoriedad en la tributación.

Ahora bien, debemos precisar, que le hemos llamado también *“Principio de Proporcionalidad en sentido estricto”*, porque siguiendo la opinión de Carlos Bernal Pulido,¹¹⁵ el principio de proporcionalidad en sentido amplio, se integra de tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, cuyo significado es el siguiente:

“1.- Según el subprincipio de idoneidad toda intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente legítimo.

2.- De acuerdo con el subprincipio de necesidad, toda medida de intervención en los derechos fundamentales debe ser la más benigna con el derecho intervenido, entre todas aquellas que revisten por los menos, la misma idoneidad para contribuir a alcanzar el objetivo propuesto.

3.- En fin, conforme al principio de proporcionalidad en sentido estricto, la importancia de los objetivos perseguidos por toda intervención en los derechos

¹¹³ Aquí estaríamos también en presencia de la garantía del debido proceso legal (lato sensu) y que a decir de Juan Francisco Linares, equivale al *“conjunto no sólo de procedimientos legislativos, judiciales y administrativos que deben jurídicamente cumplirse para que una ley, sentencia o resolución administrativa que se refiera a la libertad individual sea formalmente válida (aspecto adjetivo del debido proceso), sino también para que se consagre una debida justicia en cuanto no lesione indebidamente cierta dosis de libertad jurídica propuesta como intangible para el individuo en el Estado de que se trate (aspecto sustantivo del debido proceso). Razonabilidad de las Leyes.* El “debido proceso” como garantía innominada en la Constitución Argentina, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Segunda Edición, segunda reimpresión, Buenos Aires, Argentina 2002, páginas 11 y 12.

¹¹⁴ Idem, página 109. Este mismo autor establece tres categorías de razonabilidad en sentido lato o amplio: La técnica, cuando *“se habla de medios razonables para obtener cierto fin”*; la de axiología jurídica, que *“habla de razonabilidad cuando se busca el fundamento de los valores específicos del plexo axiológico”*; y la de ciencia del derecho, donde *“la razonabilidad se presenta cuando se busca la razón suficiente de una conducta compartida”*.

¹¹⁵ **El Principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales**, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Tercera Edición, Madrid, España, 2007, página 42. El mismo autor remonta los orígenes del principio de proporcionalidad, al mito fundacional del Estado, en el que *“la potestad estatal para intervenir en la libertad sólo puede ejercerse en los casos necesarios y con la magnitud imprescindible para satisfacer las exigencias derivadas de los derechos de los demás y de los intereses esenciales de la comunidad”*, en atención a que en primer orden *“la libertad se perpetúa en la sociedad civil como bien inherente al individuo, o en otros términos, de que toda asociación política debe reconocerse la posibilidad del hombre para comportarse de acuerdo con su propio criterio, elegir sus finalidades particulares y orientarse hacia el logro de sus objetivos”*.

fundamentales debe guardar una adecuada relación con el significado del derecho intervenido”.

De tal manera, que el principio de razonabilidad en la tributación o de proporcionalidad en sentido estricto, persigue que el estado, en la medida fiscal a aplicar debe cuidar que guarde “*una adecuada relación*”, con las los principios constitucionales de capacidad tributaria, igualdad o equidad fiscal y de no confiscatoriedad en la tributación.

Regresando a los elementos de la razonabilidad en la tributación, como son; medios fiscales y finalidad, José Osvaldo Casás,¹¹⁶ los reitera como integrantes de ésta, cuando afirma que “*en toda regulación legal debe existir una adecuada proporción y aptitud entre el medio empleado y el fin perseguido*”.

Sobre el mismo tema, Juan Francisco Linares,¹¹⁷ establece que este principio, juega en dos dimensiones: “*la primera, en términos de razonabilidad en la ponderación de la capacidad económica, marcando los vínculos de esta regla con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia referente al principio de confiscatoriedad; y la segunda, relativa al principio de igualdad gravitando en la selección, al confrontar las distintas categorías o grupos de contribuyentes, o al elaborar el catálogo de los diversos hechos imposables*”

Como sustento legal de la razonabilidad en la tributación, podemos tomar a la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social, que en su artículo 16, inciso c), dispone:

Artículo 16

a) La movilización máxima de los recursos nacionales y su utilización racional y eficiente; el fomento de una inversión productiva mayor y acelerada en los campos social y económico y del empleo; la orientación de la sociedad hacia el proceso del desarrollo;

... .

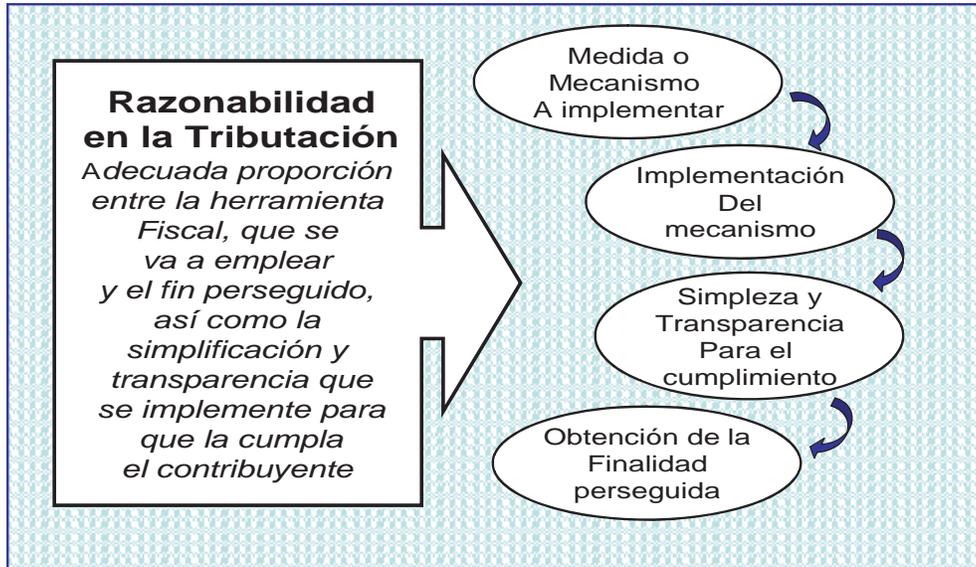
c) El logro de una distribución equitativa del ingreso nacional, utilizando, entre otras cosas, el sistema fiscal y de gastos públicos como instrumento para la distribución y redistribución equitativas del ingreso, a fin de promover el progreso social;

¹¹⁶ Ob.Cit., Página 406.

¹¹⁷ Citado por Osvaldo Casás, Ob.Cit., página 406. Relacionado con dicho Principio, Naveira de Casanova, establece además que “*la razonabilidad en la selección implica que debe haber una adecuada relación entre los diversos recortes de la realidad que se efectúan para otorgarles distintas consecuencias normativas a cada uno de ellos*”, es decir debe haber “*adecuación entre el medio escogido y el fin perseguido por el estado y su conformidad con una serie de principios filosóficos, políticos, religiosos, sociales y axiológicos a los que se considera ligada la existencia y cohesión de una sociedad*” y citando a Bidart Campos agrega que “*cada vez que la Constitución depara una competencia a un órgano, impone que el ejercicio de la actividad consiguiente tenga un contenido razonable*”. **El Principio de No Confiscatoriedad**, Estudio en España y Argentina, Monografía, Editorial Mc Graw Hill, Madrid, España, 1997, página 690.

d) La adopción de medidas encaminadas a prevenir una salida de capitales de los países en desarrollo que redunde en detrimento de su desarrollo económico y social.

En el esquema siguiente representamos como se materializaría el principio de razonabilidad en la tributación o de proporcionalidad en sentido estricto:



La referida razonabilidad en la tributación, entre el medio empleado y el fin perseguido, pero tomando en cuenta a la justicia fiscal como sistema, fue analizado por el Tribunal Constitucional Español,¹¹⁸ al promoverse medio de defensa “por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja respecto de la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que dispone un reembolso tributario estatal a residentes en la Unión Europea que operan en el País Vasco o Navarra”.

Dicho ordenamiento en disputa, a decir del quejoso, contenía “«una atípica disposición adicional octava (incluida) en la Ley Estatal 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, más conocida como Ley de Acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para 1995». Dicha disposición adicional, bajo el epígrafe que la intitula como «Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español», dispone textualmente lo

¹¹⁸ Jurisprudencia constitucional, Referencia número: 96/2002, Fecha de Aprobación: 25/4/2002, Publicación BOE: 20020522 [«BOE» núm. 122], Sala: Pleno, Ponente: don Pablo Cachón Villar, Número registro: 1135/1995, Recurso tipo: Recurso de inconstitucionalidad.

siguiente: «Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esta circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Esta medida de incentivo fiscal para los residentes en la Unión Europea y que no lo fueran en España fue encontrada carente de razonabilidad para la tributación, por el Tribunal Constitucional aludido y para ello determinó:

“Al Estado se le atribuye por la Constitución, entonces, el papel de garante de la unidad, pues la diversidad viene dada por la estructura territorial compleja, quedando la consecución del interés general de la Nación confiada a los órganos generales del Estado (STC 42/1981, de 22 de diciembre, FJ 2) y, en concreto, el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica que exige la existencia de unos principios básicos del orden económico que han de aplicarse con carácter unitario y general a todo el territorio nacional (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1). La unicidad del orden económico nacional es un presupuesto necesario para que el reparto de competencias entre el Estado y las distintas Comunidades Autónomas en materias económicas no conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 29/1986, de 20 de febrero, FJ 4), siendo a partir de esa unidad desde la que cada Comunidad, en defensa del propio interés, podrá establecer las peculiaridades que le convengan dentro del marco de competencias que la Constitución y su Estatuto le hayan atribuido sobre aquella misma materia (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 88/1986, de 1 de julio, FJ 6).

Ahora bien, en principio, al Estado no le es dado que en uso de sus competencias generales sea él mismo quien quiebre esa unidad sin una justificación razonable desde el punto de vista constitucional cuando, antes al contrario, la unidad del orden económico implica la exigencia de la adopción de medidas de política económica aplicables con carácter general (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 5). Así se deriva del Texto constitucional y así lo exige la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en cuyo artículo 2.1 b) se atribuye al Estado «la garantía del equilibrio económico, a través de una política económica general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131.1 y 138 de la Constitución», a cuyo fin, se le encarga «adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa» (STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3). En consecuencia, la efectiva unicidad del orden económico nacional requiere la unidad de mercado en la medida en que están presentes dos supuestos irreductibles: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio nacional, que ninguna autoridad puede obstaculizar directa o indirectamente (art. 139.2 CE), y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica (arts. 139.1 y 149.1.1 CE), sin los cuales no

es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 3).

12. Conforme a lo dicho, la medida incorporada a la disposición adicional impugnada, en cuanto norma que limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime, produce la fragmentación del mercado con quiebra de la necesaria unidad del orden económico, pues, como hemos visto, sus consecuencias objetivas provocan el surgimiento de unos obstáculos para un colectivo de sujetos, que no guardan la debida proporción con el fin perseguido, al colocarles en el mercado en una clara situación de desventaja por tener que competir ofreciendo sus productos o servicios a un coste superior al de aquellos otros que son objeto de la ayuda estatal cuestionada. De esta manera, su actividad no queda sometida a las reglas de mercado, falseándose la competencia y, en su efecto, quebrando la libertad de empresa del art. 38 CE, y, además, resulta lesionada tanto la libertad de circulación del art. 139.2 CE (por tratarse de unas medidas que imponen trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad) como la garantía constitucional del art. 139.1 CE, en cuanto manifestación concreta del principio de igualdad del art. 14 CE, que, aunque no exige que las consecuencias jurídicas de la fijación de la residencia deban ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio nacional (pudiendo ser las cargas fiscales distintas sobre la base misma de la diferencia territorial), sí garantiza el derecho a la igualdad jurídica, «es decir, a no soportar un perjuicio -o una falta de beneficio- desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos» (STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 4).

No puede desconocerse que, en un marco de libre competencia, las medidas tributarias afectan a su ejercicio y, consecuentemente, al acceso al mercado en posiciones de libre competencia, de modo que, en tanto favorezcan el ejercicio de actividades económicas para determinados operadores o concretas inversiones o actuaciones de los sujetos (bien mediante exenciones o bonificaciones, bien mediante amortizaciones aceleradas de inversiones, bien mediante subvenciones, ayudas, etc.), si carecen de una justificación que las legitime, harán de peor condición a quienes, encontrándose en la misma situación, no pueden acceder a ninguna de ellas.

13. Como consecuencia de los razonamientos que se exponen en los fundamentos jurídicos anteriores, y sin necesidad de examinar otras alegaciones del recurso, procede declarar la inconstitucionalidad de la norma cuestionada.

De lo anterior, puede advertirse, que además de no encontrarse como razonable la medida de otorgar incentivos a los residentes en la Unión Europea, pero no en España, el Tribunal Constitucional advirtió que la medida conducía “a resultados disfuncionales y desintegradores”, en el país, lo que es mas grave que la propia irracionalidad en la tributación.

Como ejemplo en contrario, de medidas que si pueden considerarse como justificadas en la tributación, en la STC 45/1989, el Tribunal Constitucional Español

encontró adecuado que el Legislador, hubiera establecido que las personas físicas en el pago del Impuesto sobre la renta, pudiera enterarlo a través de la Tributación conjunta, como unidad familiar y para ello sustentó: *“la sujeción conjunta es, en sí misma, constitucionalmente neutral y por tanto constitucionalmente admisible en la medida en la que su utilización legislativa no lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del impuesto que son, naturalmente, los individuos y no el conjunto determinado por el legislador, de manera que existen límites constitucionales que el legislador no puede en ningún caso ignorar al hacer uso de esta figura”*.

Agregando, dicho tribunal constitucional, sobre el tema de la tributación conjunta que *“que la forzada inclusión de varios sujetos en una unidad tributaria para sujetarlos conjuntamente a un impuesto de naturaleza personal no puede ser arbitraria, pues de otro modo lesionaría, ya por eso, el principio de igualdad. Como el correlato lógico de un tributo personal y directo sobre la renta de las personas físicas es la imposición separada, esto es, la sujeción separada al impuesto de cada una de ellas, la sujeción conjunta que implica en sí misma un trato diferenciado, sólo es constitucionalmente admisible en la medida en la que esté fundada en una razón que sea congruente con el fin de la norma, esto es, en el caso que aquí nos ocupa, en la razón de que esta sujeción conjunta es necesaria o al menos conveniente para determinar la renta de los distintos sujetos”*, teniéndose obligación además de considerar que *“la sujeción conjunta no incrementa la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada.”*

En Argentina, la Corte Constitucional,¹¹⁹ encontró razonabilidad en la tributación, tratándose de los casos siguientes:

A.- *“Guardian Assurance”*, donde se consideró *“razonable la distinción entre compañías domiciliadas en el extranjero y compañías domiciliadas en el país. Rechaza la suposición de que con esa distinción se haya querido hacer un distingo entre capitales argentinos y extranjeros, vedado por la Constitución, y entiende implícitamente que es la justicia fomentar la incorporación de capitales al país gravando aquellos que no se incorporan realmente”*.

B.- *“Dolores Cobo”*, en el que se estimó *“razonable que a propiedades rurales valiosas se les aplique un impuesto progresivo no aplicado a las de menos valor y a las propiedades urbanas. Encuentra razonable la valoración del legislador en cuanto procura, según propia confesión del gobierno, hacer justicia social con el impuesto progresivo sobre los latifundios”*.

¹¹⁹ Citado por Juan Francisco Linares, Ob.Cit., página 170.

En cambio, consideró que no había razonabilidad en la tributación, a propósito de la igualdad o equidad tributaria, en la discriminación “según cantidad de azúcar producida: “Hileret y Rodríguez c/Pcía de Tucumán” 95:20 (1903); la fundada en que hijuela de diez mil pesos de una sucesión de cien mil pesos está en la misma situación que una de cien mil pesos, en una sucesión de un millón de pesos: “Drysdale c/Pcía. Buenos Aires” 149:417 (1927); la distinción entre productores de uva y sus industrializadores con respecto al resto de industriales a los efectos de pagar un impuesto sobre la uva cosechada: “Viñedos y Bodegas Arizu c/Pcía. De Mendoza” 157:359 (1930); la distinción entre terrenos demolidos para edificar enseguida y los demolidos tiempo atrás: “Nuevo Banco Italiano c/Municipalidad de Buenos Aires” 200:424 (1944); el trato igual a propiedades de distinto valor: “Mason c/Municipalidad de Santa Rosa” 195:270 (1943)”.¹²⁰

En México, el Tribunal Constitucional, en materia de exenciones fiscales fijó los criterios siguientes, tratándose de la razonabilidad en la tributación:

1.- Referente a la exención en el pago del Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, de aquellos destinados al servicio de misiones diplomáticas y consulares, se determinó “que ese trato privilegiado puede justificarse razonable y objetivamente si se atiende al contexto internacional y al principio de reciprocidad internacional. En efecto, tal exención puede fundamentarse en otras disposiciones que prevén la inaplicabilidad de los ordenamientos nacionales para los grupos diplomáticos y consulares, como la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares, suscrita por el Estado mexicano, la cual señala que los funcionarios y empleados consulares estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales y municipales. En este contexto, la referida exención está justificada por las características propias de los cuerpos consulares y diplomáticos, sin que pase inadvertido que el artículo 8o., fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos establece que la exención se aplica a los vehículos de uso oficial, siempre y cuando haya reciprocidad, lo cual denota que el citado numeral se ajusta a los compromisos internacionales asumidos por el Estado mexicano y sólo aplica para los diplomáticos de los países con los que haya reciprocidad”. **TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN VI, DE LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO, AL EXENTAR DE SU PAGO CUANDO SE TRATE DE AUTOMÓVILES DESTINADOS AL SERVICIO DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y CONSULARES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004).**¹²¹

2.- Tratándose de la exención en el pago del impuesto sobre la renta, por las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los técnicos extranjeros contratados por el gobierno federal, el Pleno de la SCJN, consideró

¹²⁰ Idem, página 169.

¹²¹ Jurisprudencia 56/2005, Novena Época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Junio de 2005, Página: 161

que “la mencionada exención atiende a razones de reciprocidad internacional. En efecto, el trato diferenciado establecido en el artículo 109, fracción XII, inciso g), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, tiene una justificación objetiva y razonable que obedece al fin extrafiscal de reciprocidad con Estados extranjeros que dispone la fracción I del artículo 27 de la Constitución Federal, en virtud de que condiciona la procedencia de la exención al hecho de que exista un acuerdo celebrado entre México y el país del que dependa el técnico extranjero contratado en el que expresamente así se prevea, lo que en sentido contrario implica que en caso de que no exista algún convenio o existiéndolo, no se prevea la referida exención, ésta no procede”. **RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XII, INCISO G), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ QUE NO SE PAGARÁ ESE TRIBUTOS POR LAS REMUNERACIONES POR SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS QUE PERCIBAN LOS TÉCNICOS EXTRANJEROS CONTRATADOS POR EL GOBIERNO FEDERAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).**¹²²

3.- En cambio no se encontró razonable que existiera, en materia del impuesto al valor agregado, un trato diferenciado a los editores de revistas, libros y periódicos que enajenan dichos bienes, y para ello el Tribunal Constitucional argumentó que “si bien es cierto que el régimen de exención que respecto de la enajenación de revistas prevé el artículo 9o., fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2003, y el de tasa 0% que en relación con la enajenación de libros y periódicos contempla el inciso i) de la fracción I del artículo 2o.-A del citado ordenamiento legal, tienen como fin común no impactar al consumidor final, también lo es que sus efectos y consecuencias respecto de los editores de libros, periódicos y revistas son diversos, en tanto que la exención conlleva la imposibilidad jurídica de acreditar el impuesto al valor agregado que le fue trasladado al productor o distribuidor al adquirir los insumos relacionados con la actividad exenta, con repercusiones directas en los costos de operación y, por ende, es evidente que al excluirse del aludido régimen especial de tasa 0% a los editores de revistas, éstos deberán absorber la respectiva carga impositiva, lo cual no acontece tratándose de editores de libros y periódicos, quienes al tener la obligación de enterar dicho tributo, gozan del beneficio referido, lo que deriva en un trato inequitativo, máxime si se considera que la comercialización de los mencionados productos es similar y que todos ellos comparten el fin de fomentar la actividad cultural por medio de la lectura”. **VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO I) Y 9o., FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, AL DAR UN TRATO DIFERENCIADO A LOS EDITORES DE REVISTAS, LIBROS Y PERIÓDICOS QUE ENAJENAN DICHS BIENES, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.**¹²³

¹²² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Mayo de 2005, Tesis: P. XIX/2005, Página: 10

¹²³ Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Marzo de 2005, Tesis: P. VII/2005, Página: 9

También en materia de las exenciones fiscales, la Corte Constitucional Colombiana,¹²⁴ se pronuncia sobre la razonabilidad en la tributación al determinar:

EXENCION TRIBUTARIA-Condición y exigencia de generalidad. *La condición de generalidad, que resulta aplicable a las exenciones, sin embargo, no desconoce el hecho de que, por definición, toda exención implica un trato diferenciado en beneficio de determinados sujetos, que en ausencia de la previsión legal que establece la exoneración, se encontrarían sometidos al tributo. La exigencia de generalidad comporta entonces que la exención comprenda a todos aquellos que se encuentren en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas. O, dicho de otra manera, que toda exención tributaria, en cuanto que comporta un tratamiento diferenciado frente al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, debe estar suficientemente justificada.*

1.6.1. Los Fines Extrafiscales¹²⁵ en el tributo o en la contribución. La razonabilidad en la tributación, no significa necesariamente, que el tributo o contribución o la medida fiscal elegida sea sinónimo de mayor recaudación, porque puede acontecer que el fin perseguido por la administración fiscal, no sea precisamente ese, sino incentivar o impulsar el desarrollo de algunas regiones del país o sectores de contribuyentes (*aspecto positivo*) o inhibir, desalentar o evitar prácticas o conductas nocivas que lesionan al estado o a sus habitantes, en su salud o economía (*aspecto negativo*).

El aspecto positivo o negativo de los fines extrafiscales, lo reconoce el Tribunal Constitucional Mexicano, al expresar que *“las contribuciones. . . pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país”*.¹²⁶

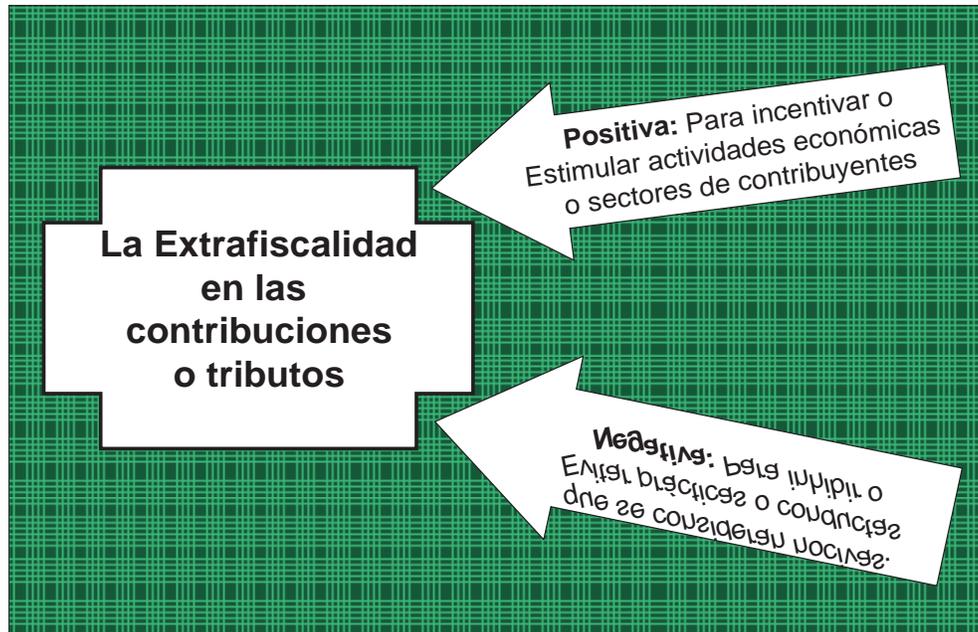
En ambos casos, la razonabilidad en la tributación, para los fines extrafiscales, exigirá que haya adecuada correspondencia entre el medio empleado y la finalidad

¹²⁴ Referencia: expedientes D-4119 y 4120. Demanda de inconstitucionalidad contra los numerales 6° y 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario. Demandantes: Yaneth Andrea Gómez Moreno, Antonio José Castaño Páramo. Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL. Bogotá, D.C., veinticinco (25) de marzo de dos mil tres (2003).

¹²⁵ Casado Ollero, a decir de Patricia Ríos Granados, prefiere referirse a los fines no fiscales de los tributos, en lugar de la extrafiscalidad. Página 1, **“Tributación ambiental: la contribución por gasto”**. Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. www.juridicas.unam.mx. La misma autora considera que existen *“los efectos extrafiscales de los tributos”*, que son posteriores a los tributos y *“los propiamente fines extrafiscales”*, que en su opinión *“son concebidos en la mente del legislador en un primer término y que buscan producir un cambio de comportamiento en el contribuyente”*.

¹²⁶ **CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES**. Jurisprudencia 18/91, Octava Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, VII, Junio de 1991, Página: 52. Genealogía: Informe 1988, Primera Parte, Pleno, tesis 35, página 834. Gaceta número 42, Junio de 1991, página 9.

perseguida. (Véase en el esquema siguiente el aspecto positivo y negativo en los fines extrafiscales).



Como aspecto positivo en los fines extrafiscales del tributo, por ejemplo, en México se consideró establecer reducciones en el pago del impuesto predial a los terrenos destinados a la vivienda y para ello el Pleno de la SCJN, sustentó la tesis con el rubro siguiente: **“PREDIAL. EL ARTICULO 20, FRACCION II, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL NO ES INCONSTITUCIONAL AL OTORGAR DIVERSAS REDUCCIONES A LOS CAUSANTES QUE DESTINAN SUS INMUEBLES A USO HABITACIONAL, CON BASE EN FINES EXTRAFISCALES.**¹²⁷

Otro ejemplo, va referido al estímulo fiscal para la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo, para determinadas zonas del país, en la que la Segunda Sala de la SCJN,¹²⁸ estableció que no se contravenía el principio de equidad tributaria, en virtud de que dicho beneficio fiscal persigue *“estimular el crecimiento económico de aquellas regiones de mayor marginalidad en el país, mediante una*

¹²⁷ Octava Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 71, Noviembre de 1993, Tesis: P. LXI/93, Página: 33

¹²⁸ Tesis con el rubro “RENTA. EL ARTÍCULO 220 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER EL ESTÍMULO DE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIÓN DE BIENES NUEVOS DE ACTIVO FIJO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002)”. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXI, Mayo de 2005, Tesis: 2a. LI/2005, Página: 532

distribución más equitativa de inversiones en activos productivos fuera de zonas metropolitanas con mayor crecimiento”.

Más reciente, en México, es el caso de la exención fiscal otorgada a la Industria Azucarera, a través del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en la que se fijó el criterio siguiente:

“la exención establecida en el artículo 8o., fracción I, inciso f), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2004, está sustentada en el interés público y constitucional de proteger a la industria azucarera, lo cual se enmarca en el capítulo económico de la Constitución Federal, concretamente en su artículo 28; de ahí que al tener rango constitucional el instrumento fiscal, por suponer la persecución de fines concretos constitucionales motivados en el proceso legislativo, debe estimarse acorde a los principios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad a la finalidad que el legislador pretendió alcanzar”. **PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS FINES QUE JUSTIFICAN LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO F), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, SE SUSTENTAN EN EL INTERÉS DE PROTEGER A LA INDUSTRIA AZUCARERA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).** Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Marzo de 2006, Tesis: 2a. XXIV/2006, Página: 534

Relacionado con el aspecto negativo de los fines extrafiscales del tributo, es decir inhibir determinada conducta o actividad económica, el Tribunal Constitucional Español, a propósito del Impuesto sobre tierras infrautilizadas, en la STC 37/1987, consideró: *“que al impuesto ahora cuestionado concierne, hay que convenir, desde luego, y en ello todas las partes son contestes, que la Ley de Reforma Agraria lo ha configurado como un tributo con finalidad no predominantemente recaudatoria o extrafiscal, como lo prueban, al menos, dos circunstancias. La primera es que, a medida que se logra la finalidad perseguida, es decir, la correcta utilización de las fincas rústicas, disminuye su virtualidad recaudatoria; la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles. La segunda consiste, en coherencia con la anterior, en que la ley exime precisamente del pago del tributo las fincas rústicas o explotaciones agrarias que se encuentren ya «sometidas a un plan de mejora o intensificación de cultivos, tanto de carácter forzoso como voluntario, aprobado por la Administración Autónoma y en fase de ejecución» (art. 36.7).”*

En México, un ejemplo de aspecto negativo en los fines extrafiscales del tributo, lo advertimos en el Impuesto al Activo, habiendo determinado el Pleno de la SCJN,¹²⁹ sobre dicha contribución que *“se infiere de la exposición de motivos de la ley, en el interés de crear un mecanismo que, por un lado, impulse el desarrollo de las actividades empresariales al inducir el incremento de la eficiencia de las unidades de producción y, por el otro, desaliente la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas”*.¹³⁰

En cuanto al sustento constitucional de los fines extrafiscales de los tributos o contribuciones, el Tribunal Constitucional Español, STC 37/1987, de 26 de marzo, expresa que: *“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional»*. A ello no se opone tampoco

¹²⁹ Tesis con el rubro: **“ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCONSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRA FISCALES”**. Octava Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, VII, Junio de 1991, Jurisprudencia 20/91, Página: 18. Genealogía: Gaceta número 42, Junio de 1991, página 13. Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 52, página 63.

¹³⁰ Como ejemplo de aspecto negativo en los fines extrafiscales en los tributos, podemos señalar el caso en México, del proyecto del “Impuesto contra la Informalidad” y que a decir del Presidente de la República; *“busca proveer a la autoridad fiscal de herramientas adecuadas que le permitan concientizar a los contribuyentes de la importancia de cumplir adecuada y oportunamente con sus obligaciones fiscales y facilitar el cumplimiento de éstas, a efecto de propiciar una recaudación eficiente, que proporcione los ingresos necesarios para sufragar el gasto público. Algunas personas, tanto físicas como morales, inscritas o no ante el Registro Federal de Contribuyentes, obtienen ingresos que no declaran al fisco y por los que deberían pagar impuestos, o bien, se encuentran registradas pero declaran encontrarse en suspensión de actividades, no obstante que las continúan realizando sin pagar impuestos. En ese sentido, a efecto de impactar a este tipo de contribuyentes, se propone a esa Soberanía la emisión de la Ley del Impuesto contra la Informalidad, la cual tiene por objeto incorporar una nueva contribución federal, complementaria del impuesto sobre la renta y auxiliar en el control de la evasión fiscal.”* Dicha contribución tendría una tasa mínima del 2% y se propone que no se pague *“por los depósitos en efectivo que reciban, hasta por un monto acumulado de \$20,000.00, en cada mes del ejercicio fiscal”*, pero *“Por el excedente de dicha cantidad, se pagará el impuesto contra la informalidad”*. INICIATIVA DE DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DEL IMPUESTO CONTRA LA INFORMALIDAD, RECIBIDA DEL EJECUTIVO FEDERAL EN LA SESIÓN DE LA COMISIÓN PERMANENTE DEL MIÉRCOLES 20 DE JUNIO DE 2007. Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-IV, jueves 21 de junio de 2007

el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”¹³¹.

En México, relativo al sustento constitucional de los fines extrafiscales, la Primera Sala de la SCJN,¹³² determina que:

“De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.

Es decir, para la Primera Sala del Tribunal Constitucional Mexicano, el sustento constitucional de dicha función del tributo, se encuentra en el artículo 25, CPEUM y

¹³¹ Constitución Española, Códigos con Jurisprudencia, Manuel Pulido Quecedo, Editorial Aranzadi S.A., Cuarta Edición, Madrid 2005, Página 772

¹³² FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX, Julio de 2004, Tesis: 1a. LXXXIX/2004, Página: 193

vinculado con el tema Ríos Granados¹³³ señala que el debate sobre el tema de la constitucionalidad de la tributación extrafiscal en nuestro sistema tributario no está cerrado y opina que *“en una primera aproximación que los tributos extrafiscales pueden considerarse constitucionales cuando la extrafiscalidad se manifieste como fin secundario y no como único fin, es decir, que se establezca como fin principal la recaudación, y como fin secundario la extrafiscalidad, con lo cual se respeta el principio de capacidad contributiva, o al menos existe un mínimo de capacidad contributiva”*.

Nosotros consideramos, contrario a lo anterior citado, que no importa el orden que tenga la finalidad extrafiscal en el tributo, es decir, pudiera ser que dicho fin fuera como prioridad y en segunda lugar, la recaudación, lo que desde luego, no atenta contra los principios constitucionales tributarios. La regularidad constitucional de los fines extrafiscales queda salvada, desde el momento, en que exista una adecuada proporción entre la medida establecida y la finalidad perseguida.

Por ello, atendiendo a la adecuada correspondencia entre las medidas fiscales y la finalidad perseguida, en México el Pleno del Tribunal Constitucional ha establecido que los fines extrafiscales no justifican que se contravengan otros principios constitucionales como la legalidad, la equidad o la capacidad tributaria, al determinar que *“La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto”*.¹³⁴

Ahora bien, para que el contribuyente tenga oportunidad de conocer la finalidad extrafiscal del tributo o de la contribución, es evidente que su justificación o razonamiento debe estar incorporada en la exposición de motivos de la ley o del ordenamiento que la crea y así lo ha considerado la Primera Sala del Tribunal Constitucional mexicano al determinar:

¹³³ Ob.Cit. página 2.

¹³⁴ Tesis con el rubro “CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Diciembre de 1999, Tesis: P. CIV/99, Página: 15. Destacamos que en criterio de la Primera Sala de la SCJN, a propósito de los fines extrafiscales de los tributos, corresponde al propio legislador otorgar al contribuyente los medios de defensa respectivos para desvirtuar dichos fines. La tesis se denomina CONTRIBUCIONES, FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL LEGISLADOR ESTABLECER LOS MEDIOS DE DEFENSA PARA DESVIRTUARLOS. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIII, Marzo de 2001, Tesis: 1a. V/2001, Página: 102

*“si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva. **FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.** Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXI, Mayo de 2005, Jurisprudencia 46/2005, Página: 157*

El señalar en la exposición de motivos el fin extrafiscal de la contribución, no necesariamente la convierte en tal y con certeza Ríos Granados¹³⁵ opina que el fin *“de forma expresa mencionada en la exposición de motivos,. . . implica una presunción iuris tantum de extrafiscalidad de la contribución, esto no significa que en el sentido material, realmente sea una contribución fiscal o extrafiscal”*. La misma autora expresa que en los tributos conviven *“la finalidad formal”* y *“la finalidad material”*. La formal se encuentra en la exposición de motivos, en tanto que la segunda, o sea la finalidad material *“puede ser fiscal o extrafiscal”* y se encuentra *“contenida dentro de los elementos esenciales de las contribuciones o tributos, esto es, el hecho imponible, objeto material del tributo, sujetos pasivos y los elementos cuantitativos de la obligación tributaria”*, de tal manera que estaremos en presencia de una contribución o tributo con fines extrafiscales, cuando haya coincidencia entre su finalidad formal y su finalidad material.

¹³⁵ Ob.Cit. página 12.

La clasificación de la finalidad “formal” y “material”, de los fines extrafiscales del tributo o contribución es relevante para determinar la razonabilidad en la tributación, atendiendo a lo siguiente: Si en la exposición de motivos se establece un fin extrafiscal del tributo, pero en sus elementos esenciales se advierte que no coincide con el fin formal previsto, es evidente que no existe razonabilidad en la tributación y se estarían contraviniendo los principios jurídicos financieros. En el mismo tenor, si en la exposición de motivos de la ley o del ordenamiento no se expresa un fin extrafiscal en la contribución, pero del análisis de los elementos de ésta, se palpa que persigue un fin extrafiscal, igualmente no habrá una razonabilidad en la tributación, porque el efecto que persigue la contribución, es diferente al que originalmente quedó plasmado en la exposición de motivos.

Un ejemplo de la coincidencia entre los fines formales y materiales del tributo, lo encontró el Tribunal Constitucional Mexicano¹³⁶ en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y para ello estableció:

*“El fin extrafiscal que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró en la jurisprudencia 2a./J. 29/2005 para declarar la constitucionalidad de los artículos 2o., fracción I, inciso G) y 8o., fracción I, inciso f), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2003, quedó justificado en el proceso legislativo correspondiente. Ahora bien, considerando que la finalidad de protección a la industria azucarera continuó rigiendo la normatividad vigente en 2004, al no haberse reformado la exención prevista en el segundo de los numerales citados, es evidente que tal exención tributaria está fundada y motivada en el proceso legislativo de referencia, razón por la cual se concluye que los preceptos mencionados no transgreden el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni se prestan a la incertidumbre de los contribuyentes, habida cuenta que el trato diferente dado por el legislador en atención al fin extrafiscal está plenamente apoyado en razones objetivas que se expusieron en el proceso legislativo aludido. **PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO F), EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 2o., FRACCIÓN I, INCISOS G) Y H), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, ESTÁ JUSTIFICADA EN EL PROCESO LEGISLATIVO CORRESPONDIENTE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).**”*

¹³⁶ Tesis consultable en Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Marzo de 2006, Página: 532, Tesis: 2a. XXII/2006. La Jurisprudencia 29/2005 que se menciona en esta tesis, lleva el rubro de: "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS ARTÍCULOS 2o., FRACCIÓN I, INCISO G) Y 8o., FRACCIÓN I, INCISO F), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL GRAVAR CON LA TASA DEL 20% LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE LOS PRODUCTOS SEÑALADOS Y EXENTAR DE SU PAGO SIEMPRE QUE UTILICEN COMO EDULCORANTE ÚNICAMENTE CAÑA DE AZÚCAR, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003)." y aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, marzo de 2005, página 256.

1.6.2.- La Exposición de motivos en los ordenamientos fiscales, como instrumento para explicar la razonabilidad en la tributación. Estaremos en presencia de razonabilidad en la tributación o respetando la proporcionalidad en sentido estricto de la norma, cuando haya adecuación en la medida tributaria escogida por el estado y la implementación que se le de, así como la facilidad y transparencia para su cumplimiento por parte del contribuyente, midiendo la eficiencia del mecanismo implementado y el cumplimiento que haya tenido por el gobernado. Inclusive como razonabilidad en la tributación, puede perseguirse que una medida fiscal no sea recaudatoria (aunque si sea indicativa de su eficacia), atendiendo a que el Estado a través de una contribución o de su reforma, puede perseguir fines diferentes, como puede ser; la conservación del medio ambiente, el apoyo a la educación, o incentivar, verbigracia, el derecho a la salud, etcétera.

Por ejemplo; para el año 2007, en México,¹³⁷ el Poder Legislativo autorizó incrementar la tasa por la enajenación e importación de cigarros, contenida en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y como justificante para ello dijo:

“En la Iniciativa de referencia se exponen diversos antecedentes sobre la salud pública y consumo de tabacos en México, de los cuales destacan el que se refiere a las 50 mil muertes al año que ocasiona el consumo del tabaco, así como a los recursos que se destinan anualmente al combate de las enfermedades relacionadas con el tabaco, que ascienden a 30 mil millones de pesos.

Asimismo, se manifiesta que el tabaquismo es la principal causa de muerte previsible en el mundo y que más de 17 millones de personas en México son fumadores pasivos, quienes involuntariamente están expuestos al humo del tabaco, agravando los problemas de salud pública en el territorio nacional.

... .

Por otra parte, la Iniciativa de mérito alude al convenio que celebró el gobierno federal con la industria tabacalera a efecto de que ésta aportara recursos al Fondo de Protección contra Gastos Catastróficos, mencionando que en este convenio también se establecieron restricciones adicionales a la regulación y legislación vigente para la publicidad, comercialización y leyendas de advertencia de productos de tabaco, así como el mecanismo, las características, la temporalidad y el destino de la aportación temporal que cubrirán los productores y comercializadores al Fondo de Protección contra Gastos Catastróficos.

Este convenio se celebró dada la necesidad de suministrar financiamiento directo a la Secretaría de Salud, mediante el establecimiento de una aportación temporal sobre la venta de cigarros en el territorio nacional.

¹³⁷ **DICTAMEN DE LA COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, CON PROYECTO DE DECRETO QUE REFORMA LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS**, Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 2154-VI, lunes 18 de diciembre de 2006.

En la Iniciativa que se analiza, también se hace referencia al Decreto por el que se exime del pago de los impuestos especial sobre producción y servicios, y al valor agregado a los contribuyentes que se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de julio de 2004, el cual, según se expresa en dicha Iniciativa, tiene como propósito darle operatividad al ya mencionado convenio.

*Con base en lo anterior, para cumplir la obligación constitucional de garantizar la protección de la salud, mediante la Iniciativa en dictamen **se propone incrementar el impuesto a los cigarros, pasando de la actual tasa del ciento diez por ciento a una de ciento sesenta por ciento**, a efecto de combatir y disminuir el consumo de cigarros en México, y que las haciendas públicas de las entidades federativas cuenten con mayores recursos para financiar el desarrollo adecuado que requiere el país.*

*En la Iniciativa que se dictamina también se propone que, de la recaudación que se obtenga del impuesto especial sobre producción y servicios, por concepto de tabacos labrados, una vez que se disminuyan, en su caso, las participaciones a las entidades federativas y municipios, conforme a la Ley de Coordinación Fiscal y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, **se destine, por lo menos, al Fondo de Protección contra Gastos Catastróficos que establece la Ley General de Salud, el equivalente a cinco centavos por cada cigarro, puro u otro tabaco labrado enajenado**, con el objeto de establecer políticas y programas para prevenir el consumo de tabaco en México, así como para el combate de las enfermedades relacionadas con el propio tabaco.*

*Para esto, se propone en la Iniciativa de mérito que dichos recursos se destinen de forma escalonada a ese fondo, **iniciando con un 80 por ciento para el ejercicio fiscal 2007 hasta lograr la totalidad para el ejercicio 2009.***

La diferencia resultante en los ejercicios fiscales 2007 y 2008 se propone destinarlos al Servicio de Administración Tributaria para que dicho órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuente con recursos para el combate al contrabando, la piratería y falsificación de cigarros, así como también para la fiscalización y congruencia de los ingresos y egresos de los contribuyentes que enajenen o importen tabacos labrados.”

Como podrá observarse, la medida fiscal a implementar, incrementó la tasa del impuesto citado, pero la finalidad no era recaudatoria, sino apoyar el problema grave de salud pública que representa el tabaquismo. Aquí la razonabilidad en la tributación se mediría en corroborar, si para el ejercicio fiscal del 2007, hubo una mejor cobertura en la atención del problema de adicción por el consumo de cigarros y tabacos.

Destacamos que en criterio de la Corte Constitucional Colombiana, Sentencia **C-776-03**, por no haberse respetado la razonabilidad en la tributación, al haberse aumentado la tasa del Impuesto al Valor Agregado en productos básicos, fue el motivo que se declaró contrario a la carta Fundamental, el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, que gravaba los bienes de consumo necesarios para la población. En dicha sentencia se determinó:

“El propio Ministro reconoce que ésta es “la decisión más compleja, más difícil de esta Reforma Tributaria”. Su justificación no se basa en consideraciones relativas a interpretación alguna de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario ni se analizan los medios propuestos para alcanzar fines que sean también constitucionalmente legítimos. Se sostiene que la ampliación de la base del IVA a los bienes y servicios que el propio gobierno había excluido del proyecto original es fiscalmente necesaria puesto que “estamos anticipando una situación fiscal de la Nación muy importante hacia el año 2005” y, además, “les estamos dando el carácter estructural a la solución del problema fiscal de la Nación”. Además, los costos que fueron objeto de medición, según la alusión del Ministro, se refieren principalmente al impacto inflacionario de gravar estos bienes y servicios, no a otras consideraciones de suma trascendencia en el plano del goce real de los derechos constitucionales y de la aplicación efectiva de los principios que rigen el sistema tributario.”

Otro caso, fue el ventilado ante el Tribunal Constitucional de Bolivia, en el que se reclamó la contribución impuesta *“únicamente a las instituciones de la educación superior privada”,* y sacando de la obligación del pago a *“las universidades públicas que perciben ingresos por subvención estatal y coparticipación tributaria”,* y en virtud de que a través de la referida contribución se perseguía *“el financiamiento de una actividad estatal de acreditación de los programas académicos de las instituciones de educación superior de la República de Bolivia”.* Los antecedentes de este caso son los siguientes: ¹³⁸

“En el recurso contra tributos y otras cargas públicas interpuesto por César Tito Meleán en representación de las Universidades Privadas Nuestra Señora de La Paz S.A., Central, NUR, San Francisco de Asís, Del Valle S.A., Universidad Privada de Santa Cruz de la Sierra, Cristiana de Bolivia, Real S.A., Domingo Savio y Salesiana contra Álvaro García Linera, Vicepresidente de la República y Presidente Nato del Congreso Nacional, demandando la inaplicabilidad de los arts. 26 inc. a) y 27 de la Ley 3009, de 24 de marzo de 2005.

1.1.1. Hechos que motivan el recurso. En el memorial presentado el 28 de diciembre de 2005 (fs. 324 a 332 vta.), el recurrente aduce lo que a continuación se anota:

a)El recurso contra tributos es una acción del ámbito del control normativo de constitucionalidad, y puede ser deducida cuando exista un conflicto de intereses concreto por la aplicación de la disposición legal, o deducirla también sin que la controversia concreta exista, pero que en el entendimiento del sujeto pasivo del tributo, exista una discrepancia abstracta entre la disposición legal que crea, modifica o suprime el tributo y las normas de la Constitución Política del Estado. En este caso, si bien la Ley 3009 creó el tributo denominado aporte obligatorio y designó a las instituciones de la educación superior privada, como sujetos pasivos y al Consejo Nacional de Acreditación de la Educación Superior (CONAES), como sujeto activo del tributo, tal Concejo no ha sido

¹³⁸ SENTENCIA CONSTITUCIONAL 0033/2006, Sucre, 10 de mayo de 2006, Expediente: 2005-13137-27-RTG, Distrito:La Paz, Magistrado Relatora:Dra. Elizabeth Iñiguez de Salinas

formalmente constituido, por lo que no existe en este momento autoridad que aplique el tributo; de manera que plantea el recurso por la discrepancia abstracta entre las normas impugnadas y la Constitución Política del Estado.

b)La Ley 3009, denominada Ley del Consejo Nacional de Acreditación de Educación Superior, creó el CONAES como persona de derecho público que funciona en forma independiente del Gobierno Nacional y de las instituciones de Educación Superior, siendo su misión fundamental la acreditación de la calidad de los programas académicos y de las instituciones de Educación Superior.

c)Afirma que el financiamiento del CONAES es también objeto de regulación de la Ley 3009, razón por la que el legislador acudió a la potestad de imperio, sancionando una norma que crea un aporte obligatorio señalando como sujetos pasivos del mismo a las instituciones de educación superior privada, al disponer en el Capítulo III, arts. 26 y 27 de la Ley 3009, que el CONAES financia sus actividades con tres fuentes de recursos, entre las que se encuentran los aportes obligatorios de las instituciones de la educación superior privada, que corresponde al 1% del total pagado anualmente por cada uno de los estudiantes inscritos en dichas instituciones, que financian sus actividades académicas con aportes y contribuciones estudiantiles.

d)Señala que los arts. 26 y 27 de la Constitución Política del Estado (CPE) disponen que ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución Política del Estado y que los impuestos y cargas públicas obligan por igual a todos, además que su creación, distribución y supresión tienen carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes en forma proporcional o progresiva según los casos. En el caso -continúa- debe considerarse que el tributo es la prestación en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines, clasificándose el tributo en impuestos, tasas y contribuciones especiales, que, a su vez, se dividen en contribuciones de mejoras y contribuciones parafiscales, estas últimas son las recaudadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, y es en esta última categoría, enmarcada en el art. 12 del Código Tributario Boliviano (CTB), que se hallan los aportes que la Ley impugnada ha establecido, por las características que presentan, dado que tiene como hecho generador, beneficios derivados de la actividad estatal de acreditación de la educación superior privada, cuyo destino es el financiamiento de la actividad a cargo del Consejo Nacional de Acreditación de la Educación Superior, pues otro aspecto de las contribuciones parafiscales es que no son recaudadas por organismos ordinarios de recaudación fiscal del Estado, y por ello, debió observarse para su creación, lo dispuesto por los arts. 26 y 27 de la CPE, lo que no ocurrió.

e)Puntualiza que los arts. 26 inc. a) y 27 de la Ley 3009 son incompatibles con los arts. 59.2^a y 71.I de la CPE, por cuanto la primera norma nombrada dispone que el Legislativo tiene competencia para imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, a iniciativa del Poder Ejecutivo, disposición que tiene el objetivo de establecer el sistema de control interórganos, asignándole

al Ejecutivo facultad de proponer normas que creen, modifiquen o supriman tributos, y al Poder Legislativo, la potestad de controlar que el régimen propuesto se enmarque a lo previsto por los arts. 26 y 27 de la CPE. Asimismo, el art. 71.I de la CPE dispone que las leyes, excepto los casos de creación de tributos, elaboración de presupuestos, generación de planes de desarrollo y contratación de empréstitos, pueden tener origen en el Senado o en la Cámara de Diputados, o sea que se determina la facultad privativa del Ejecutivo en la iniciativa legislativa de normas sobre creación, modificación o supresión de tributos, y las demás señaladas; empero, en el caso presente ninguna de las normas constitucionales han sido cumplidas, pues conforme a los antecedentes del trámite legislativo de formación de la Ley 3009, no existe documento alguno que pruebe que el proyecto de ley hubiese sido presentado por el Ejecutivo.

f) Asevera que las normas impugnadas también son contrarias al art. 27 de la CPE, porque designa como sujeto pasivo de la obligación tributaria creada, únicamente a las instituciones de la educación superior privada, exencionando en la segunda parte del art. 26 inc. a) de la Ley 3009, a las universidades públicas que perciben ingresos por subvención estatal y coparticipación tributaria, del pago de un tributo que tiene como fin el financiamiento de una actividad estatal de acreditación de los programas académicos de las instituciones de educación superior de la República de Bolivia, que beneficia tanto a las universidades públicas como privadas. Esta discriminación viola el principio de igualdad, consagrado en los arts. 6 y 27 de la CPE, pues las universidades públicas también reciben un pago anual con las matrículas de los estudiantes, y son sujetos de acreditación de sus programas por parte del CONAES.

g) El art. 26 inc. a) de la Ley 3009 -expresa- también es contrario al principio de generalidad de los tributos, contenido en el art. 27 de la CPE, que se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo que no se excluya de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva, razón por la que las leyes no pueden establecer privilegios personales o de grupo, y en el caso, se ha excluido a las universidades públicas, pese a que éstas perciben ingresos por el pago anual de la matrícula de sus estudiantes.

h) Agrega que conforme a la Constitución Política del Estado, la educación es la más alta función del Estado, y la calidad de la misma debe ser también de su absoluta responsabilidad, por tanto debe acudir a su poder de imperio para dictar normas que regulen eficientemente el proceso educativo en todos sus grados, a cuyo fin diseñará políticas educativas y creará instituciones encargadas de ejecutarlas, o sea que el Estado debe financiar el sostenimiento de tales instituciones con recursos provenientes del cobro de tributos. Deja claro que las instituciones de educación superior privada, al pagar los impuestos que el Estado les exige mediante leyes tributarias, ya aportan conforme a su capacidad contributiva, al sostenimiento de las actividades del Estado, entre las que se encuentra la educación, siendo en consecuencia el cobro que pretende exigir el Estado mediante la Ley cuestionada, una doble imposición que viola el principio de proporcionalidad reconocido en el art. 27 de la CPE.

Por todo lo expuesto, solicita se declare en sentencia la inaplicabilidad al caso concreto, de las normas contenidas en los arts. 26 inc. a) y 27 de la Ley 3009, de 24 de marzo de 2005, por ser contrarias a los arts. 6, 26, 27, 59.2ª y 71 de la CPE”.

A pesar de que el Tribunal Boliviano falló en contra del recurrente, lo interesante para el objeto de nuestro estudio, era y es determinar si hubo o no razonabilidad en la tributación a través de los medios o medidas escogidos para financiar la educación superior. En nuestra opinión puede ser válida la medida impuesta, siempre que se demuestre que los ingresos del tributo, efectivamente sirvieron para la finalidad perseguida.

Ahora bien retomando el análisis del principio de razonabilidad en la tributación o de proporcionalidad en sentido estricto, consideramos de vital importancia que se incorpore en las constituciones iberoamericanas dicho principio, para que los gobiernos fijen su política fiscal, sin incurrir en desaciertos, por ejemplo, al pretender gravar el consumo de bienes o servicios básicos de la población, lo que además puede conducir a que se produzca malestar social en la comunidad

En México, el gobierno federal en el año 2001, propuso al poder legislativo, implementar la denominada *“Hacienda Pública Distributiva”* o *“Reforma Fiscal Integral”*, para hacer descansar la recaudación fiscal, en los impuestos indirectos, en lugar de los directos pretendiendo gravar artículos básicos, tales como medicinas y alimentos. El argumento tenía como sustento que los impuestos indirectos, son más fáciles de recaudar.

Dicho proyecto establecía:¹³⁹

“El Ejecutivo Federal en su propuesta de Reforma Fiscal Integral enviada al H. Congreso de la Unión, expuso:

a.- En que consiste la Reforma Fiscal Integral o la Nueva Hacienda Pública Distributiva

“La Nueva Hacienda Pública Distributiva que pongo a consideración de este Honorable Congreso va encaminada no sólo a tener una economía más estable y competitiva, sino también y sobre todo, a tener una sociedad más justa y más humana.

La propuesta tiene como fin último elevar el bienestar de nuestra población, sentando las condiciones necesarias para crear y ampliar permanentemente las oportunidades para los menos favorecidos y para lograr una economía que crezca con calidad, de manera sostenida y estable. . .”

b.- Los Defectos del Sistema Tributario Mexicano

¹³⁹ Gaceta Parlamentaria, año IV, número 734, martes 24 de abril de 2001. Camaradediputados.gob.mx.

El actual sistema tributario mexicano adolece de defectos graves, defectos que imponen un elevado costo a la sociedad y que han sido extensamente documentados por numerosos analistas.

Entre estos defectos del sistema tributario destaca la falta de equidad, que justificadamente provoca la irritación de la población; un alto grado de ineficiencia económica, que nos impide, como sociedad, alcanzar cabalmente nuestro potencial; una generación insuficiente de recursos fiscales, que obstaculiza el establecimiento de la plataforma de desarrollo para enfrentar adecuadamente las necesidades sociales de nuestro país; una elevada complejidad, que impone altos costos de cumplimiento al contribuyente; y, una administración tributaria poco efectiva.

El sistema tributario adolece de faltas graves de equidad ya que no garantiza el principio fundamental de equidad horizontal. En materia del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, contribuyentes con un mismo nivel de ingreso deberían aportar una contribución similar. Una definición inapropiada de la base del ingreso, sin embargo, abre posibilidades de eludir el gravamen, propiciando diferenciales considerables en la carga fiscal que enfrentan contribuyentes con una capacidad de pago similar.

c.- La Base erosionada del IVA.

“La estructura de nuestro principal impuesto al consumo, el Impuesto al Valor Agregado, al contar con una base erosionada por muy numerosas exenciones, implícitamente canaliza un cuantioso subsidio fiscal a una población que no lo requiere, limitando la capacidad del Estado de crear una verdadera plataforma para el desarrollo de las familias que viven en la pobreza.

El marco tributario vigente impide a la sociedad alcanzar su potencial máximo de generación de bienestar al alentar arbitrariamente ciertas actividades, que pueden no contar con una adecuada rentabilidad social, en detrimento de otras de mayor potencial. Las preferencias sectoriales al ingreso proveniente de determinadas actividades han operado en este sentido, además de prestarse a abusos y prácticas de elusión.

d.- El panorama de la Recaudación Fiscal.

La recaudación tributaria en México es una de las más débiles del mundo, incluso cuando se elimina de la comparación a sociedades con mayor ingreso relativo. En efecto, la recaudación se encuentra por debajo de los niveles que, en promedio, se observan en América Latina y entre economías emergentes con niveles de ingreso per cápita similares a los de nuestro país. Aún más, la recaudación actual es claramente insuficiente cuando se compara con las necesidades de inversión en educación, salud e infraestructura y con los recursos requeridos para garantizar un financiamiento más adecuado de los pasivos públicos.

El excesivo formalismo fiscal y la complejidad de trámites, por otra parte, imponen costos irracionales al contribuyente, disminuyendo la competitividad del aparato productivo, erosionando el bienestar y desalentando el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

e.- El diagnóstico de la Administración Tributaria

A los vicios de la estructura impositiva se suma una administración tributaria poco efectiva y cuya orientación no ha sido el servicio al contribuyente. Esta administración está decidida a establecer una nueva relación con el contribuyente basada en una filosofía de servicio al contribuyente. En la

medida que avancemos en esta dirección alentaremos en el contribuyente una cultura de estricto cumplimiento fiscal.

f.- Los tiempos para el análisis del Presupuesto de Egresos

Por otra parte, el sistema presupuestal que se ha venido aplicando en nuestro país carece de la transparencia que exige y que merece la sociedad mexicana. Los tiempos de presentación del Presupuesto han limitado su discusión legislativa, impidiendo con frecuencia que se enriquezca con un mayor examen del poder Legislativo. La falta de criterios de reconducción presupuestal imprime una mayor incertidumbre al debate. La ausencia de criterios contables estrictos restringe el examen que la sociedad puede realizar de la aplicación de los recursos para la acción pública. El mismo enfoque del Presupuesto es uno que enfatiza procedimientos en lugar de cumplimiento de objetivos y evaluación de resultados.

g.- El Sistema Financiero y la economía mexicana

No podemos sentirnos tampoco satisfechos de la contribución del sector financiero al desarrollo económico mexicano, especialmente desde la crisis de 1995. Las personas canalizan poco ahorro al sector financiero, el crédito es escaso y caro. Persiste una protección insuficiente de los derechos de los inversionistas minoritarios y la contracción del financiamiento bursátil para empresas pequeñas y medianas. La regulación financiera es restrictiva y costosa para los intermediarios.

Tampoco podemos sentirnos satisfechos de la forma en que interactúan el sector financiero y la hacienda pública. Hoy por hoy, el desbalance de las finanzas públicas del gobierno federal absorbe cerca del 60% del ahorro total de los mexicanos y presiona al alza de manera significativa las tasas de interés.

Hemos pagado un alto costo financiero por el saneamiento del sector bancario y bursátil que dio origen primero al FOBAPROA y posteriormente al IPAB. El costo financiero también ha sido alto en la cobertura de los quebrantos ocasionados a ahorradores por cajas de ahorro. El ámbito de la hacienda pública y del sector financiero no han logrado actuar concertadamente. Más bien actúan en detrimento uno del otro.

Queremos más alternativas de inversión, especialmente para los pequeños ahorradores, que se traduzcan en más oportunidades de financiamiento, especialmente para las pequeñas y medianas empresas. Necesitamos instituciones más sólidas con una supervisión más eficaz que garanticen la seguridad del ahorro. Necesitamos combatir con fortaleza jurídica la cultura de no pago. Requerimos una banca de desarrollo dinámica, orientada hacia las empresas pequeñas y medianas, que contribuya a eliminar distorsiones que persisten en los mercados.

h.- El reconocimiento gubernamental de que la economía en México, no ha considerado a los grupos menos favorecidos

“Nadie puede sentirse satisfecho con el dinamismo y la naturaleza del crecimiento económico que hemos logrado como país.

No podemos resignarnos a un desarrollo en el que un segmento de nuestros niños permanece sin escuela, en el que un número considerable de jóvenes ven truncadas sus esperanzas al carecer de oportunidades de desarrollo y en

el que numerosos ancianos deben enfrentar la etapa final de sus vidas sin el apoyo necesario.

Nadie puede considerarse satisfecho con una economía en la que millones de familias se mantienen en la miseria. No podemos sentirnos satisfechos ni debemos considerarnos condenados a ello.

No podemos evadir la realidad que se presenta ante nosotros. No podemos cerrar los ojos a los graves rezagos en agua, energía e infraestructura de comunicaciones y transportes. No podemos dejar de reconocer las necesidades de inversión en educación, en salud y en ecología. No podemos evadir el reconocimiento de los pasivos públicos contingentes, ya que con ello se elevaría aún más su costo.

No podemos evadir la realidad que se presenta ante nosotros. No podemos cerrar los ojos a la miseria y a la marginación. No podemos resignarnos a vivir con un poco más de delincuencia, menos agua, menos bosques y un aire un poco más contaminado. No podemos dejar de reconocer la inequitativa distribución de la riqueza. No podemos fingir que no vemos la corrupción, la ignorancia y el desempleo.

No podemos sentirnos satisfechos de un bajo ahorro y un crédito caro y escaso. No podemos cerrar los ojos ante una débil protección a los derechos de los pequeños inversionistas.

No podemos cerrar los ojos a la realidad de que existe una cultura de no pago y crisis bancarias recurrentes. Que los pequeños ahorradores requieren de alternativas con mayores tasas de rendimiento y mayor seguridad. Que no encuentran intermediarios que puedan prestar montos mayores, y más baratos.

No podemos ignorar que para los pequeños y medianos empresarios la banca de desarrollo ha estado enfocada principalmente a dar atención a los grandes inversionistas y a ellos les ofrece escasas o nulas alternativas atractivas para sus posibilidades. No podemos dejar de ver que requieren de un mercado de valores que pueda financiarlos.

No podemos cerrar los ojos ante el gran número de familias a las que por demasiado tiempo se les ha negado la oportunidad de un crédito para adquirir o mejorar su vivienda.

A pesar de que en los últimos años, la disciplina fiscal ha permitido reducir gradualmente el déficit público, su actual definición no contabiliza de manera integral diferentes componentes de gasto y adopciones de riesgo que implican obligaciones para el sector público. Asimismo, el registro en el gasto de las obligaciones por concepto de proyectos de Infraestructura a Largo Plazo (Pidiregas), se lleva a cabo en forma parcial y diferida. Este déficit se eleva aún más al excluir los ingresos no recurrentes o extraordinarios. . .

Por eso, proponemos una reforma que incide en ambos lados de la ecuación fiscal, transparentando el ejercicio del gasto público y fortaleciendo los ingresos. Por ello, acompañamos esta reforma con un nuevo diseño del sistema financiero, a fin de adecuarlo a las necesidades del desarrollo. . .

La reforma es para combatir a fondo la pobreza y la marginación; para apoyar a la micro, pequeña y mediana empresa; y para alcanzar una verdadera simplificación fiscal.

La reforma es para fortalecer la capacidad de respuesta de los gobiernos estatales y municipales para atender las necesidades crecientes en materia de gasto social e inversión pública; y para mejorar la transparencia del gasto

público, fortalecer la rendición de cuentas y mejorar la calidad del gasto público.

i.- Las tres vertientes de la Propuesta

“La Nueva Hacienda Pública Distributiva abarca tres vertientes: adopción de un nuevo marco tributario, reforma presupuestal y reforma financiera.

La adopción de un nuevo marco tributario, eficiente, equitativo, moderno y competitivo, busca garantizar la equidad en la distribución de la carga fiscal, fortalecer la competitividad del aparato productivo, reducir los costos de cumplimiento y garantizar la seguridad jurídica del contribuyente. El nuevo marco tributario permitirá ampliar los ingresos públicos e imprimirles una mayor estabilidad. Esto nos garantizará la posibilidad de construir la plataforma que requiere un desarrollo sólido, dinámico e incluyente en la forma de una mayor inversión en educación, salud e infraestructura.

La segunda vertiente de la Nueva Hacienda Pública Distributiva consiste en la modernización del proceso presupuestal, a fin de garantizar un ejercicio más eficiente y transparente del gasto público.

Las estrategias centrales de la reforma presupuestal incluyen la adopción de criterios para la reconducción presupuestal; modificaciones que permitan al Congreso, y al público en general, el acceso a información de calidad acerca del ejercicio del gasto público del Gobierno Federal; adelanto de la fecha de entrega del paquete económico que asegure más tiempo para su análisis y discusión; y, modificaciones en los periodos de presupuestación que permitan proyectos de inversión multianuales.

La Reforma Presupuestal sienta bases jurídicas sólidas para reestructurar el diálogo entre el Ejecutivo Federal y el Honorable Congreso de la Unión para la revisión presupuestal. La reforma establece la discusión presupuestal a tiempos y formas más adecuados a la época actual de plena pluralidad política.

Durante los últimos años se ha avanzado en la regulación prudencial y en el profesionalismo de la supervisión del sector financiero. Hoy estamos en condiciones adecuadas para completar la reforma prudencial del mercado y para dotarlo de un marco legal flexible y competitivo que permita enfrentar los grandes retos de ampliar el ahorro interno, aumentar la eficiencia en la intermediación financiera y otorgar financiamiento. Estos son los grandes objetivos de la reforma financiera que se presenta a ese Honorable Congreso. Las reformas se potencian entre sí y encuentran en su sinergia su sentido pleno.

La reforma financiera por sí misma no podrá detonar el crecimiento económico en el país en la medida en que persistan los desequilibrios fiscales y la absorción de un porcentaje muy alto del total de ahorro nacional por parte del sector público.

Se complementa así con la reforma tributaria y la reforma presupuestal que sientan las bases para que los requerimientos del sector público sean cubiertos sin desplazar el financiamiento de actividades productivas de las empresas y del sector social.

La reforma tributaria se complementa con la reforma financiera en la promoción del ahorro de los mexicanos. La nueva estructura tributaria conducente al ahorro se complementara con un sistema financiero más apto para ofrecer servicios diversos y de alta calidad, así como rendimientos competitivos que también promuevan el ahorro de largo plazo.

Finalmente, la reforma financiera se complementa con la reforma tributaria en la promoción de la inversión productiva. La reforma financiera busca crear condiciones para canalizar de manera eficiente el ahorro a la inversión y a los usos productivos que generen el mayor valor agregado para la sociedad, mientras la reforma tributaria otorga incentivos a la inversión productiva.

j.- Otras acciones de gobierno, sobre todo en la Administración Pública

“Es indispensable que estas reformas se refuercen con todo un conjunto de acciones de gobierno. Por ello, de manera paralela, el gobierno debe continuar su promoción de la transparencia de las cuentas públicas, el rendimiento de cuentas y el combate a la corrupción.

Debe continuar la reforma al Sistema de Administración Tributaria, reconociendo que ha sido uno de los puntos más débiles en el funcionamiento del sistema fiscal. Queremos combatir la evasión, el contrabando y la comercialización de mercancía pirata. Alcanzar una administración tributaria de alta calidad, que cuente con la infraestructura, la tecnología y los recursos humanos necesarios para garantizar una aplicación estricta de las obligaciones fiscales, que reduzca los costos de cumplimiento y dé seguridad jurídica al contribuyente. . .

Tiene la voluntad y el compromiso de construir día a día un gobierno más moderno, más transparente, más eficaz y con mayor calidad en el manejo de los recursos que se utilizan.

Esta reforma tiene como prioridad el bienestar y el desarrollo de todos pero sobretodo de aquellos que han estado por décadas excluidos del desarrollo y de las oportunidades para acceder a mejores niveles de vida.

Hemos preparado un programa integral de compensaciones para las familias de menores ingresos que recibirán directamente y sin intermediarios más de lo que hubieran pagado por el Impuesto al Valor Agregado en alimentos y medicinas, además de que una canasta de medicamentos no recibirá el impacto del Impuesto al Valor Agregado y de que los trabajadores de menores ingresos recibirán un mayor goce de su salario.

La "Nueva Hacienda Pública Distributiva" beneficia a todos, pero más a los que menos tienen.

Es una Nueva Hacienda Pública de todos, porque a todos nos corresponde contribuir a lograr una economía más competitiva y una sociedad más justa y más humana “

En este caso, el órgano legislativo Mexicano, no encontró razonabilidad en la tributación, para gravar artículos de consumo básico, por lo que esta iniciativa de ley fiscal fue rechazada.

Abundando sobre el tema de la mayor facilidad en la recaudación del impuesto al valor agregado, el Banco Interamericano de Desarrollo¹⁴⁰ advierte que *“La mayor importancia que ha adquirido el IVA como fuente de recaudo ha suscitado preocupación en diversos medios por sus posibles efectos sobre la distribución del ingreso. Aunque es cierto que el IVA recae mucho más sobre los grupos de bajos ingresos que el impuesto a la renta, su efecto final sobre la distribución del ingreso*

¹⁴⁰ **La reforma de las instituciones fiscales en América Latina**, Eduardo Lora y Mauricio Cárdenas, <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=845591>

es de muy poca importancia. Lo que importa realmente para la distribución del ingreso es el monto del recaudo, ya que éste influye mucho más sobre el potencial redistributivo de los impuestos. Sin el mayor recaudo del IVA no habría sido posible elevar el gasto público social, como efectivamente ocurrió en casi todos los países desde 1990. . . Una cuestión diferente es que el gasto público no esté más concentrado en los grupos de bajos ingresos, desaprovechando así las posibilidades de redistribución..."

CONCLUSIONES:

Primera: Que un Estado Constitucional de Derecho, tiene obligación de garantizar para toda la población los derechos fundamentales previstos en sus cartas fundamentales, especialmente los que regulan el Principio de Autodeterminación, el Derecho al Desarrollo, los Derechos Sociales y Colectivos.

Segunda: Que como principios rectores de la Política Fiscal atendiendo al destino del gasto público estamos proponiendo los siguientes: de Autodeterminación para ejercer el Derecho al Desarrollo, de prioridad en la atención de los Derechos Sociales; de prioridad en la atención de los Derechos Colectivos y de Razonabilidad en la Tributación o de Proporcionalidad en Sentido Estricto aplicado a la materia fiscal.

Tercera: Que es indispensable que el principio de autodeterminación de los pueblos, no se desvíe de su cometido y se ejerza para lograr los objetivos de hacer efectivo el derecho al desarrollo, es decir que las riquezas y recursos naturales de los pueblos, incidan en el bienestar de la población, así como de las naciones.

Cuarta: Que tratándose de la mayor o menor recepción de los ingresos tributarios percibidos por los países latinoamericanos, no trae como consecuencia necesariamente, que el derecho al desarrollo de la población se vea más y mejor materializado y concretamente no procura un mejor índice de desarrollo humano (IDH) en los habitantes de las naciones.

Quinta: Que para la propuesta de los principios rectores de la política fiscal, estamos considerando las constituciones que rigen a las naciones, así como los compromisos internacionales que los estados han contraído para atender derechos básicos de la población, tales como: Alimentación, Educación, Medio Ambiente, Salud, Seguridad Social y Vivienda, entre otros, así como satisfacer los requerimientos básicos de los grupos sociales que demandan mayor atención, como son los niños, las personas con capacidades especiales, las personas adultos mayores y los grupos indígenas.

Sexta: Que el informe sobre el IDH de la Organización de las Naciones Unidas, para el año del 2006, nos reafirma la necesidad que las constituciones iberoamericanas incorporen las propuestas aquí señaladas, considerando que

sólo cuatro países de América Latina, como son; Argentina, Chile, Uruguay, Costa Rica y México (en ese orden), se encuentran en un desarrollo humano alto de dicho índice.

Séptima: Que el Principio de Razonabilidad en la Tributación o Principio de proporcionalidad en sentido estricto, tiene como objetivo fundamental, inducir a que los Estados asuman el compromiso de adoptar la mejor medida o instrumento tributario para la población, que sea acorde con la finalidad que se persigue.

Octava: Que dentro del Principio de Razonabilidad de la Tributación o Principio de proporcionalidad en sentido estricto, se encuentran los fines extrafiscales en el tributo, los cuales se rigen por el requisito de que las medidas fiscales implementadas deben ser proporcionales con el fin perseguido.

Novena: Que para determinar si existen fines extrafiscales en la tributación, es requisito necesario que haya coincidencia entre los fines formales y materiales del tributo. La primera aparece en la exposición de motivos de la contribución y la segunda en sus elementos esenciales.

Décima: Que será en la exposición de motivos de creación de un tributo o de un régimen fiscal o de su modificación o adecuación, donde deberá explicarse y justificarse la medida fiscal que se implementa y la finalidad que se persigue

CAPITULO II EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, EN UN ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO

2.1. El Principio de Legalidad en los Decreto Ley y en los Tratados Internacionales, atendiendo a la materia tributaria. 2.1.1.- *El Decreto Ley como fruto de la Delegación Legislativa* 2.1.1.1 *El Decreto Ley en las Constituciones Iberoamericanas.* 2.1.2.- *Reglas básicas a considerar para la emisión del Decreto Ley.* 2.1.2.1.- *La previa emisión de una Ley donde expresamente se faculte al Legislativo, para el ejercicio de la atribución delegada.* 2.1.2.2.- *Exigencias previas a la entrada en vigor del Decreto Ley.* 2.1.2.3.- *La materia sobre la que debe versar el Decreto Ley.* 2.1.2.4.- *La Facultad otorgada por el Legislativo, en los Decreto Ley, es para el Ejecutivo y no para sus dependencias.* 2.1.2.5.- *El control posterior del Decreto Ley.* 2.1.3.- *Los Tratados Internacionales y el Principio de Legalidad Tributaria.* 2.1.3.1.- *Reglas básicas a considerar para la celebración y ratificación de los Tratados Internacionales* 2.1.3.1.1.- *La celebración del Tratado Internacional por el Ejecutivo.* 2.1.3.1.2.- *El Control a priori o Ex ante de los Tratados Internacionales.* 2.1.3.1.3.- *La Aprobación de los Tratados por el órgano Legislativo.* 2.1.3.1.4.- *Es compromiso internacional, el adquirido por el Estado Federal, en los Tratados, aunque sólo sea a través de la firma del Presidente de la República y con la aprobación del poder legislativo.* 2.1.3.1.5.- *La Jerarquía de los Tratados Internacionales y su incorporación al Derecho Interno.* 2.1.3.1.6.- *Los Tratados Internacionales en materia fiscal y aduanera en México.* 2.1.4.- *Los Derechos Fundamentales en materia tributaria en el Decreto Ley y en los Tratados Internacionales.* 2.1.4.1.- *Los Derechos Fundamentales en el Decreto Ley o en la legislación delegada.* 2.1.4.2.- *Los Derechos Fundamentales en los Tratados Internacionales.* **2.2. El Principio de la Lege Promulgata o Las formalidades que deben regir al proceso de creación de la ley tributaria.** 2.2.1.- *Las Fases del Proceso Legislativo.* 2.2.1.1.- *La Iniciativa de Ley.* 2.2.1.1.1.- *La presentación de la Iniciativa de Ley en las Constituciones Iberoamericanas.* 2.2.1.1.2.- *La Iniciativa en materia de ingresos tributarios y Egresos.* 2.2.1.1.3.- *La Iniciativa en materia del Presupuesto de Egresos en las Constituciones Iberoamericanas.* 2.2.1.2.- *La Fase de*

discusión y aprobación de la Iniciativa de Ley. 2.2.1.2.1.- La Cámara de Diputados como cámara de Origen, para discutir las Iniciativas de Leyes en materia fiscal. 2.2.1.2.1.1.- Otros ejemplos en México, sobre el proceso legislativo, en la aprobación de la Iniciativa de Ley, por la Cámara de Diputados como cámara de origen. 2.2.1.2.2.- Convocatoria para Período Extraordinario. 2.2.1.3.- La Sanción de la Ley. 2.2.1.3.1.- El Derecho de Veto. 2.2.1.4.- La promulgación y publicación de la Ley. 2.2.1.5.- La Vigencia de la Ley. 2.2.1.6.- La Impugnación del proceso legislativo, por vicios legales en cualquiera de sus fases o en su integridad, ante los Tribunales Constitucionales.

2.3. El Principio de Legalidad material o el mandato al legislador que el Poder Constituyente establece al Poder Constituido, para que la ley tributaria, en sentido formal y material, regule la obligación de contribuir al gasto público.

2.3.1.- Las Constituciones Iberoamericanas y La reserva de ley en materia fiscal. 2.3.1.1.- La Reserva de Ley Absoluta y relativa. 2.3.2.- La Reserva de Ley Absoluta. 2.3.2.1.- Los lineamientos de los Tribunales Constitucionales sobre la reserva de Ley Absoluta. 2.3.2.1.1.- La Reserva de Ley Absoluta, rige para las contribuciones o tributos, o cualquier "prestación patrimonial", que establezca el deber de contribuir al gasto público. 2.3.2.1.2.- La Reserva de Ley en los elementos y accesorios de las contribuciones. 2.3.2.1.3. La Reserva de Ley no rige para los ingresos públicos que no constituyen contribuciones. 2.3.2.1.4.- La Reserva de Ley Absoluta, no exige que el legislador esté obligado a definir todos los términos y palabras usadas en la Ley. 2.3.2.1.5.- La Reserva de Ley Absoluta se cumple cuando los elementos de una contribución estén señalados en varias leyes o en una sola. 2.3.2.1.6.- La reserva de Ley es Absoluta para las exenciones, estímulos o beneficios fiscales. 2.3.3.- La Reserva de Ley Relativa. 2.3.3.1.- Los lineamientos de los Tribunales Constitucionales sobre la reserva de Ley relativa de la denominada "colaboración administrativa". 2.3.3.1.1.- El Legislador debe establecer desde la ley, los requisitos que deben cumplirse para determinar algún elemento de la contribución, por parte de la autoridad administrativa. 2.3.3.1.2.- La Reserva de Ley es Relativa, cuando aplica a elementos secundarios relacionados con la obligación de contribuir. 2.3.4.- La facultad reglamentaria en materia tributaria y La Reserva de Ley Relativa. 2.3.4.1.- La facultad reglamentaria en las Constituciones Iberoamericanas. 2.3.4.2.- Algunos lineamientos de los Tribunales Constitucionales sobre la reserva de Ley relativa en la facultad reglamentaria

*“allí donde el principio de legalidad
valga en relación a los Poderes Ejecutivo y Judicial,
estaremos frente a un Estado de derecho
(sin ulteriores especificaciones);
allí donde el principio de legalidad
se extiende también al Poder Legislativo,
estamos frente a un Estado constitucional de derecho”*
Riccardo Guastini.

En el capítulo anterior, analizamos los principios constitucionales financieros que atañen a la política fiscal y a la hacienda pública y como parte de éstos, se propuso y desarrolló, cuatro grandes principios: sobre la autodeterminación para ejercer el derecho al desarrollo, sobre la atención prioritaria de los derechos sociales y de los derechos colectivos y el relativo a la razonabilidad en la tributación o de proporcionalidad en sentido estricto.

Siguiendo la línea de pensamiento que planteamos en este trabajo, toca ahora el análisis de los principios constitucionales tributarios y para ello, en este capítulo iniciaremos con el estudio del principio de legalidad desde la óptica fiscal. En el capítulo tercero complementaremos el análisis de dichos principios constitucionales tributarios, al abordarse el tema de la justicia fiscal como sistema que se integra con la capacidad tributaria, la equidad fiscal y la no confiscatoriedad en la tributación.

El principio de legalidad, lo enfocaremos desde tres perspectivas: Las leyes en sentido amplio que el poder constituyente previene en las cartas fundamentales, como son los decreto ley y los tratados internacionales, el proceso legislativo que debe seguirse para la elaboración de la ley (la *lege promulgata*) y la reserva de ley, para que ésta y particularmente, la ley tributaria o fiscal,- como fruto de la actividad legislativa- se encargue de regular la obligación de contribuir al gasto público, permitiendo excepcionalmente que la autoridad administrativa colabora en regular las obligaciones secundarias derivadas del deber contributivo.

Como lo expresa Guastini,¹⁴¹ *“Podemos también decirlo de esta forma: allí donde el principio de legalidad valga en relación a los Poderes Ejecutivo y Judicial, estaremos frente a un Estado de derecho (sin ulteriores especificaciones); allí donde el principio de legalidad se extiende también al Poder Legislativo, estamos frente a un Estado constitucional de derecho”* y por ello a través del presente, nos abocamos al análisis del principio de legalidad tributaria, no sólo el que ciñe a la ley a los actos de la autoridad administrativa, sino también el que sujeta a dicho principio, al propio poder legislativo, en el proceso de la emisión de la ley.

Acudimos al *derecho comparado*, trayendo al análisis las constituciones

¹⁴¹ **Estudios de Teoría Constitucional**, Distribuciones Fontamara S.A., Doctrina Jurídica Contemporánea, México, 2001, página 119.

latinoamericanas, para compararlas con la carta fundamental mexicana y comentamos los principales criterios de jurisprudencia del Tribunal Constitucional Mexicano, referidos al tema, así como de otros tribunales constitucionales.

En este apartado, hemos recopilado para el estudio, algunos fallos de los tribunales constitucionales de Argentina, Chile, Colombia, España y por supuesto, México relacionados con el principio de legalidad material o reserva de Ley absoluta y relativa.

Para el mejor análisis, el presente capítulo lo hemos separado en tres apartados que pasamos a analizar.

Primera Parte: Que se refiere al estudio de dos figuras que no provienen del Poder Constituido, sino del constituyente, pero que en sentido amplio constituyen leyes: El decreto ley, como fruto de la legislación delegada y los tratados internacionales.

En éste, concluimos que el principio de legalidad aplica tanto para el decreto ley, como para los tratados internacionales,¹⁴² atendiendo a que si bien no son fruto del proceso legislativo, su emisión, se rige por las reglas establecidas por el poder constituyente en la constitución, como ley en sentido genérico.

Nuestro proyecto de investigación obliga a vincular estas figuras, con la materia tributaria y por ello, estamos delimitando en el cuerpo del presente, si a través del decreto ley o de los tratados internacionales, entre otras cuestiones, se pueden crear contribuciones (o modificar sus elementos esenciales) o establecer exenciones.

Como parte final de este capítulo, estudiamos la problemática consistente en si, el decreto ley o los tratados internacionales, pueden trastocar los derechos fundamentales del contribuyente, es decir, realizar modificaciones o adiciones a la obligación de contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa.

Por este mismo motivo, hemos excluido de nuestro objeto de estudio - considerando que no tiene relación directa con nuestra tesis doctoral de investigación-, al decreto ley que regula los denominados “*Estados de emergencia*”, o “*situaciones de excepción*” y que en México regula el artículo 29, CPEUM.¹⁴³ No pasamos por alto, que a través de este decreto ley, en ocasiones,

¹⁴² El Pleno de la SCJN, corrobora el carácter de ley en sentido amplio de los Tratados Internacionales, al considerarlos como normas generales y susceptibles de ser impugnados a través de controversia constitucional. La Jurisprudencia lleva el rubro: **TRATADOS INTERNACIONALES. SON NORMAS GENERALES Y, POR TANTO, SON IMPUGNABLES EN CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES.** Jurisprudencia 84/2004, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Septiembre de 2004, Página: 1258. Controversia constitucional 33/2002. Jefe de Gobierno del Distrito Federal. 29 de junio de 2004.

¹⁴³ Destacamos que la constitución de Colombia (artículos 214 y 215, parte final), obliga al poder ejecutivo, que cuando Decretos por “estados de excepción”, “enviará a la Corte Constitucional al día siguiente de su expedición, los decretos legislativos que dicte en uso de las facultades a que se

el poder ejecutivo, establece facilidades administrativas para el cumplimiento de los deberes formales tributario, pero son casos de excepción, no generales.

Advertimos que en México, a propósito del decreto ley, existe un mandato expreso del legislador, en el sentido de que la ley que habilita el ejercicio de la delegación legislativa, es la Ley de Comercio Exterior, sin embargo, la SCJN, en tesis no muy afortunadas, ha considerado que otro ordenamiento (Ley Aduanera), también funge como ley habilitante.

Parafraseando a Miguel Carbonell,¹⁴⁴ cuando nos habla del principio de reserva de ley, en el sentido de que *“puede entenderse como la remisión que hace normalmente la Constitución y de forma excepcional la ley, para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule una determinada materia. En otras palabras, se está frente a una reserva de ley, cuando, por voluntad del constituyente o por decisión del legislador, tiene que ser una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico”*, en el caso del decreto ley y de los tratados internacionales, estamos en presencia de una *“reserva de competencia”*, en el sentido de que sólo el Presidente de la República, como titular del poder ejecutivo puede ejercer las atribuciones que se le otorgan a través de la legislación delegada y sólo él puede firmar el tratado internacional.

La percepción final, sobre la obligación de contribuir al gasto público en relación con el decreto ley y los tratados Internacionales, consiste en que, atendiendo *al primero, si puede alterar dicha obligación, únicamente por lo que se refiere a las contribuciones al comercio exterior* y referente a los Tratados Internacionales, *no encontramos soporte constitucional alguno, para que éstos, modifiquen la referida obligación de contribuir al gasto público.*

Segunda Parte: Que va referida al estudio del *Principio de la Lege Promulgata* en materia fiscal, es decir, al estudio de las fases del proceso legislativo, desde la iniciativa, discusión, aprobación, sanción, veto y promulgación de la ley.

Con el fin de fortalecer el estudio que se presenta en este apartado segundo, acudimos al *derecho comparado*, trayendo al análisis las constituciones latinoamericanas, para compararlas con la Mexicana y *comentamos los principales criterios de jurisprudencia* de la Suprema Corte de Justicia Mexicana sustentados sobre el proceso legislativo de creación de leyes fiscales mexicanas.

La metodología de aplicar el derecho comparado, fue tomar como referencia base a la Constitución Mexicana, frente a las constituciones latinoamericanas siguientes: *Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, España, Panamá,*

refieren los Artículos anteriores, para que aquella decida definitivamente sobre su constitucionalidad. Si el Gobierno no cumpliera con el deber de enviarlos, la Corte Constitucional aprehenderá de oficio y en forma inmediata su conocimiento”.

¹⁴⁴ **Elementos de Derecho Constitucional**, Doctrina Jurídica Contemporánea, Distribuciones Fontamara, S.A., México 2004, página 127.

Paraguay, Perú, Portugal, República dominicana, Uruguay y Venezuela.

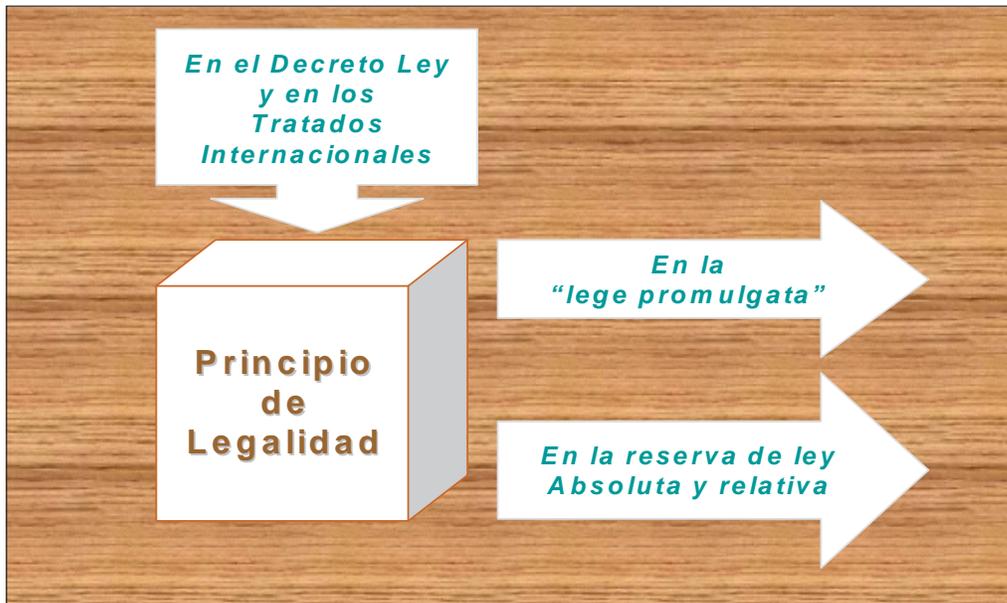
Por lo que hace a la metodología, para analizar los criterios del poder judicial mexicano sobre el tema, fue exactamente el mismo, es decir, partir de la jurisprudencia y tesis relevantes sustentadas por la Suprema Corte de Justicia de México, comparándola con algunas tesis que encontramos de otros países.

Tercera Parte: En este apartado nos referimos, al mandato al legislador que el poder constituyente le remite al poder constituido, (*que como veremos, por regla general es el legislativo, pero excepcionalmente puede ser el ejecutivo*), para que la ley y particularmente, la ley tributaria o fiscal,- como fruto de la actividad legislativa- se encargue de regular la obligación de contribuir al gasto público.

Es a este mandato al legislador, para que a través de la ley fiscal se norme dicha obligación, lo que se identifica como reserva de ley, Establecemos que la “*legalidad tributaria material*”, es sinónimo de la “*reserva de ley*”, bajo la concepción de que será el poder legislativo, como depositario de la voluntad popular, quien deberá establecer los elementos de la obligación de contribuir al gasto público.

Hacemos el estudio separando al principio de reserva de ley en materia tributaria, en su vertiente absoluta y relativa, formulando algunos principios sobre ambas, a partir los pronunciamientos que han hecho algunos Tribunales Constitucionales Iberoamericanos.

Entonces, con base en lo antes expuesto, esquemáticamente las vertientes del principio de legalidad tributaria, que vamos a estudiar en este capítulo, quedarían representados de la forma siguiente:



PRIMERA PARTE:

A continuación pasamos al análisis de la primera parte de este capítulo en el que abordamos el estudio de los decreto ley y de los tratados internacionales como integrantes del principio de legalidad tributaria.

Como lo desarrollaremos, tanto el decreto ley, como los tratados internacionales, a pesar de que tienen una connotación especial, en virtud de que provienen de las bases que desde la constitución, señaló el poder constituyente, deben sujetarse a dicho principio.

2.1. El Principio de Legalidad en los Decreto Ley y en los Tratados Internacionales, atendiendo a la materia tributaria. Tradicionalmente se ha entendido que dicho principio atiende al sentido estricto de ley, es decir, el ordenamiento que proviene del poder legislativo, lo que desde luego, es una visión parcial de ésta, porque se estaría dejando fuera de dicho principio, a otros ordenamientos o normas generales, que no provienen del órgano legislador, pero constituyen una ley en sentido amplio, como son los casos del decreto ley o legislación delegada y de los tratados internacionales.

Las reglas que rigen para la emisión de este tipo de leyes en sentido amplio, las establece el poder constituyente, desde la propia constitución, por ello, aquí estaríamos hablando de una parte de la denominada *superlegalidad constitucional*, que en voz de Hauriou- *citado por Jorge Carpizo*¹⁴⁵ si consideramos que es el poder constituyente y no el constituido, quien desde la Constitución, establece los requisitos de la delegación legislativa y de los tratados internacionales.

Bajo la opinión de Riccardo Guastini,¹⁴⁶ el principio de legalidad, “*es un corolario de la doctrina política que ve no en la ley, sino más bien en la Constitución (y por tanto no en el poder legislativo, sino más bien en el poder constituyente) la*

¹⁴⁵ **Algunas Reflexiones sobre el poder constituyente**, Teoría de la Constitución, Miguel Carbonell, compilador, Editorial Porrúa S.A., México 2004, página 207. El mismo autor señala que la superlegalidad “*debe reunir dos condiciones: a) un Poder Constituyente que se encuentra por encima de los constituidos, y un procedimiento especial de revisión que le da a la constitución su carácter rígido, y b) la organización de un control jurisdiccional de la constitucionalidad de las leyes ordinarias*”. Según Carpizo, la diferencia entre Poder Constituyente y el poder legislativo, se hace consistir en que: “*Los representantes que ejercitan el Poder Constituyente actúan más bien como representantes de la nación, en tanto que los legisladores lo hacen como representantes del Estado, o sea, que el Poder Constituyente está más próximo a la nación, y el Poder Legislativo está más próximo al Estado*”. Fix Zamudio y Salvador Carmona estiman también como diferencias entre el Poder Constituyente y el Constituido las siguientes: “*a) de naturaleza; el Poder Constituyente es en cuanto a su naturaleza creador y los poderes constituidos son creados; b) el poder constituyente es anterior y los constituidos posteriores; c) funcional; el poder constituyente tiene por tarea hacer la constitución y los poderes constituidos, gobernar*”. **Derecho Constitucional Mexicano y Comparado**, Editorial Porrúa S.A., México 2005, páginas 97 y 98.

¹⁴⁶ Ob.Cit., páginas 118 y 119.

expresión de la “soberanía”, es por lo anterior que consideramos que al decreto ley o legislación delegada y a los tratados Internacionales, les aplica dicho principio, bajo la premisa de que es el poder constituyente, a través de la constitución, como norma jurídica, quien establece y delimita el ejercicio de la delegación legislativa por el poder ejecutivo, así como la celebración de los tratados internacionales por el Presidente de la República, con la aprobación del órgano legislador.

El mismo Guastini,¹⁴⁷ opina que la constitución le impone dos límites a la legislación: el formal y el material. El primero es el que nos interesa, porque va referido a aquel que *“mediante normas que regulan el procedimiento de formación de la ley, de modo que el órgano legislativo no puede legislar, si no lo hace de conformidad al procedimiento establecido por la Constitución”*

De tal manera, que a los decreto ley y a los tratados internacionales, les aplica el principio de legalidad, bajo la premisa de que es el poder constituyente, a través de la constitución, como norma jurídica, quien establece y delimita el ejercicio de la delegación legislativa por el poder ejecutivo, y la celebración de los tratados internacionales por el Presidente de la República, con la aprobación del órgano legislativo.

Para delimitar nuestro objeto de estudio, es importante dejar asentado, que respecto al decreto ley, que en México regulan los artículos 29 y 131, CPEUM, sólo analizaremos el último citado, considerando que el primero, no tiene relación directa con nuestra investigación. Lo regulado en el artículo 29, CPEUM, va referido a la denominada facultad para emitir Decretos Ley, en *“Estados de emergencia”, o “situaciones de excepción”*.¹⁴⁸

¹⁴⁷ **“La Constitución como límite a la Legislación”**, Teoría de la Constitución, Ensayos escogidos, Miguel Carbonell, compilador, Editorial Porrúa S.A., México 2005, Tercera Edición, página 235

¹⁴⁸ En **Argentina**, (artículo 39) que va referida, de acuerdo al artículo 40, a “situación de guerra externa, el Presidente de la República, con acuerdo del Consejo de Seguridad Nacional, podrá declarar todo o parte del territorio nacional en estado de asamblea; 2. En caso de guerra interna o conmoción interior, el Presidente de la República podrá, con acuerdo del Congreso, declarar todo o parte del territorio nacional en estado de sitio. . . . 4. En caso de calamidad pública, el Presidente de la República, con acuerdo del Consejo de Seguridad Nacional, podrá declarar la zona afectada o cualquiera otra que lo requiera como consecuencia de la calamidad producida, en estado de catástrofe”; **Chile**, (artículo 40), que dispone; “1. Por la declaración de estado de asamblea el Presidente de la República queda facultado para suspender o restringir la libertad personal, el derecho de reunión, la libertad de información y de opinión y la libertad de trabajo. Podrá también, restringir el ejercicio del derecho de asociación y de sindicación, imponer censura a la correspondencia y a las comunicaciones, disponer requisiciones de bienes y establecer limitaciones al ejercicio del derecho de propiedad; 5. Por la declaración del estado de catástrofe el Presidente de la República podrá restringir la circulación de las personas y el transporte de mercaderías, y las libertades de trabajo, de información y de opinión, y de reunión; **Colombia**, (artículo 215), que faculta a “emitir Decretos Leyes, cuando sobrevengan hechos. . . que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública, podrá el Presidente, con la firma de todos los ministros, declarar el Estado de Emergencia por períodos hasta de treinta días en cada caso, que sumados

2.1.1.- El Decreto Ley como fruto de la Delegación Legislativa. Allan R. Brewer,¹⁴⁹ para distinguir entre el decreto ley (García de Enterría le denomina “legislación delegada”) y los reglamentos, establece que el primero se dictan “en ejecución directa e inmediata de la Constitución y, por tanto, que tiene rango legal”, mientras que el segundo son “aquellos dictados en ejecución indirecta y mediata de la Constitución, los cuales al ser dictados en ejecución de la legislación tienen, por tanto, de rango sublegal”, es decir, existen “actos ejecutivos de contenido normativos dictados en ejecución directa e inmediata de la Constitución y que tiene rango y valor de ley; y hay actos ejecutivos de contenido normativo dictados en ejecución directa e inmediata de la Legislación, como son los reglamentos”.¹⁵⁰

no podrán exceder de noventa días en el año calendario; **Ecuador**, (artículo 180), que faculta al Presidente de la República para decretar el estado de emergencia, en todo el territorio nacional o en una parte de él, en caso de inminente agresión externa, guerra internacional, grave conmoción interna o catástrofes naturales; **Guatemala**, (artículo 138), que señala que en “caso de invasión del territorio, de perturbación grave de la paz, de actividades contra la seguridad del Estado o calamidad pública, podrá cesar la plena vigencia de los derechos a que se refieren los artículos 5, 6, 9, 26, 33, primer párrafo del artículo 35, segundo párrafo del artículo 38 y segundo párrafo del artículo 116”; **México**, (artículo 29), que faculta para que en casos de “de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto”. . . “ podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo”; **Panamá**, (artículo 51), estableciendo la atribución para que en caso de guerra exterior o de perturbación interna que amenace la paz y el orden público, se declare en estado de urgencia toda la República o parte de ella y suspender temporalmente, de modo parcial o total, los efectos de los artículos 21, 22, 23, 26, 27, 29, 37, 38 y 44 de la Constitución; **Venezuela**, (artículo 337), facultando para decretar los estados de excepción. “Se califican expresamente como tales las circunstancias de orden social, económico, político, natural o ecológico, que afecten gravemente la seguridad de la Nación, de las instituciones y de los ciudadanos, a cuyo respecto resultan insuficientes las facultades de las cuales se disponen para hacer frente a tales hechos, y artículo 338, que dispone que “Podrá decretarse el estado de emergencia económica cuando se susciten circunstancias económicas extraordinarias que afecten gravemente la vida económica de la Nación”... “Podrá decretarse el estado de conmoción interior o exterior en caso de conflicto interno o externo, que ponga seriamente en peligro la seguridad de la Nación, de sus ciudadanos o de sus instituciones”.

¹⁴⁹ “**Las Potestades Normativas del Presidente de la República: Los actos ejecutivos de orden normativo**”. <http://www.allanbrewercarias.com/nuevo/getdata2.php?type=2&id=3350>

¹⁵⁰ Consideramos que constituye una tesis desacertada de la Primera Sala de la SCJN, el sustentar que las dependencias del Ejecutivo, no sólo su titular, pueden proveer en la esfera administrativa, es decir emitir Reglamentos. La tesis señala: “*El hecho de que el artículo 4o., fracción III, de la Ley de Comercio Exterior, faculte al Ejecutivo Federal para establecer medidas que regulen o restrinjan la exportación o importación de mercancías, a través de acuerdos expedidos por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, no viola el artículo 131, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que dicha facultad no implica que el Congreso de la Unión autorice el ejercicio de las facultades legislativas extraordinarias en materia de comercio exterior . . . tales acuerdos no son emitidos en sustitución de las normas que originalmente le corresponde expedir a ese órgano legislativo, sino que con ellos se crearán, transmitirán, modificarán, reconocerán o extinguirán derechos y obligaciones dentro del marco de la actividad encomendada legalmente a la secretaría de mérito, y tendrán por objeto ejercitar la potestad pública que a ésta le ha sido encomendada, teniendo como límite la propia Ley de Comercio*”

En igual criterio, a propósito del decreto ley en México, el Pleno de la SCJN, determina que la norma que se expide en uso de las facultades del artículo 131, CPEUM,¹⁵¹ “no puede conceptuarse como creado por un acto administrativo, ni como consecuencia del ejercicio de la facultad reglamentaria prevista en la fracción I del artículo 89 constitucional, porque mediante esa facultad extraordinaria el Presidente de la República reforma una Ley expedida por el Congreso de la Unión y el Tribunal Pleno es competente para conocer de los amparos en revisión en donde se controvierte la constitucionalidad de una ley, en sentido general, y no

Exterior y los ordenamientos que, en su caso, emita el presidente de la República, es decir, dichos acuerdos tienen por objeto proveer a la exacta observancia en la esfera administrativa al cumplimiento de las leyes, como lo establece el artículo 89, fracción I, de la Constitución General de la República. **COMERCIO EXTERIOR. EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA QUE FACULTA AL EJECUTIVO FEDERAL PARA QUE A TRAVÉS DE LA SECRETARÍA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL SE EMITAN ACUERDOS EN LOS QUE SE REGULE O RESTRINJA LA EXPORTACIÓN O IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS, NO VIOLA EL ARTÍCULO 131, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Febrero de 2002, Tesis: 1a. IV/2002, Página: 22.

¹⁵¹ La Segunda Sala de la SCJN, aclara que el artículo 131, CPEUM, contiene dos tipos de normas, la administrativa que prevé el párrafo primero y la legislativa que establece el párrafo segundo. La tesis señala: “De la interpretación literal, causal y teleológica de lo dispuesto en el decreto publicado el veintiocho de marzo de mil novecientos cincuenta y uno en el Diario Oficial de la Federación, mediante el cual se modificó el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y se adicionó un párrafo segundo a su artículo 131, estableciendo una excepción al principio de división de poderes, consistente en que el presidente de la República podrá emitir actos formalmente legislativos cuando el Congreso de la Unión lo autorice para expedir disposiciones de carácter general en materia arancelaria o no arancelaria, se arriba a la conclusión de que con el objeto de dotar al Estado de mecanismos jurídicos eficientes y expeditos que le permitan encauzar las operaciones de comercio internacional en beneficio de la economía nacional y responder con la velocidad necesaria a las fluctuaciones que el intercambio de bienes con el sector externo provoca a aquella, mediante esa reforma constitucional el Congreso de la Unión quedó facultado para autorizar al titular del Ejecutivo Federal el ejercicio de la potestad necesaria para emitir disposiciones de observancia general de la misma jerarquía que las leyes dictadas por el propio órgano legislativo en las citadas materias, para cuya emisión no se requiere seguir el proceso legislativo regulado en el artículo 72 constitucional, pero el propio Ejecutivo, al enviar “el presupuesto fiscal de cada año” debe someter a la aprobación del Congreso, el uso de dicha facultad. Ahora bien, a diferencia de estas potestades formalmente legislativas, destaca que en términos de lo previsto en el párrafo primero del citado artículo 131, el propio legislador federal puede otorgar a una autoridad administrativa diversas atribuciones para aplicar lo dispuesto en un ordenamiento federal que regula el comercio exterior, lo que da lugar a que ésta emita diversos actos, ya sea con efectos generales o individualizados, que no tienen la misma jerarquía que los actos formal y materialmente legislativos que corresponde dictar a la potestad legislativa, ni pueden válidamente implicar el ejercicio de una facultad reservada constitucionalmente al Congreso de la Unión, por lo que, además, el ejercicio de estas facultades no está sujeto a la aprobación a que se refiere el párrafo segundo del último precepto constitucional mencionado. **COMERCIO EXTERIOR. DIFERENCIA ENTRE LAS FACULTADES FORMALMENTE LEGISLATIVAS CUYO EJERCICIO PUEDE AUTORIZAR EL CONGRESO DE LA UNIÓN AL TITULAR DEL EJECUTIVO FEDERAL EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL Y LAS FACULTADES CONFERIDAS A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA AL TENOR DEL PÁRRAFO PRIMERO DEL PROPIO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL.** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Agosto de 2001, Tesis: 2a. CXV/2001, Página 211.

exclusivamente de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados". (**COMPETENCIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. LA TIENE EN GRADO DE REVISION CUANDO SE RECLAMAN DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA REFORMAS DE FRACCIONES ARANCELARIAS DE LAS TARIFAS DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE EXPORTACION E IMPORTACION.**)¹⁵²

Es decir, ante el decreto ley, se está en presencia de una ley formal y materialmente obligatoria, cuyo proceso de creación es "*sui generis*", o diferente a la que se emite a través del proceso legislativo, pero al fin y al cabo una ley que obliga a gobernantes (*cuidando de no rebasar el ámbito delegado*) y a gobernados, para que acaten los deberes que ahí se contienen.

García de Enterría,¹⁵³ para explicar la naturaleza de dicha delegación, establece que ésta constituye una autorización, más que una representación, en virtud de que es "*aquella manifestación de voluntad por la cual una persona (autorizante) faculta a otra (autorizado) para realizar en nombre propio y sobre la esfera jurídica de aquél un acto material o un negocio jurídico que sin dicho asentimiento sería ilícito por significar una ilegítima invasión de la esfera jurídica ajena. La diferencia con el poder representativo es clara: en éste el apoderado no obra en nombre propio, como el autorizado, sino en nombre del representante; es la diferencia capital*". Es decir, la delegación legislativa, consiste en "*el negocio en virtud del cual un sujeto (delegatorio), a petición de otro que toma a su cargo las eventuales consecuencias pasivas de la operación (delegante), asume en nombre propio una determinada obligación frente a un tercero (delegado) (delegatio solvendi), o bien efectúa una determinada prestación a favor de éste, el cual la recibe como si proveniese del delegante (delegatio promitendi)*".

Enseguida analizaremos como se regula la figura el decreto ley en las cartas fundamentales de los países iberoamericanos y las características particulares que se cada nación le imprime.

2.1.1.1.- El Decreto Ley en las Constituciones Iberoamericanas. En las Constituciones Iberoamericanas, esta figura la encontramos, entre otros países, en: **Argentina**¹⁵⁴ (artículo 76); **Brasil** (artículo 68); **Chile** (artículo 61); **Colombia** (artículo 150, numeral 10); **Ecuador** (artículo 181 y 182); **España** (Artículo 82); **Panamá** (artículo 153); **Perú** (artículos 74 y 104); **Portugal**¹⁵⁵ (artículo 168) y

¹⁵² Octava Época, SJF, Tomo: VI, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1990, Tesis: P. LXII/90, Página 25. Gaceta número 36, Diciembre de 1990, página 35.

¹⁵³ "**Legislación delegada, potestad reglamentaria y Control Judicial**", Editorial Civitas S.A., Tercera Edición, Madrid España, página 149.

¹⁵⁴ Para regular el ejercicio de estas atribuciones, en Argentina, existe la ley 25.414, sancionada y promulgada el 29 de marzo del 2001, que hace referencia justamente a la delegación del ejercicio de atribuciones legislativas, en materias determinadas de su ámbito de administración, emergencia pública y sus alcances. <http://www.aaba.org.ar/ln25414.htm>.

¹⁵⁵ El artículo 149, numeral 1, faculta también al Consejo de la Revolución para emitir Decretos Leyes.

Venezuela (artículo 203).

En México, el párrafo segundo del artículo 131, CPEUM,¹⁵⁶ establece que *“El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida”*.¹⁵⁷

En una tesis relevante, la Corte Constitucional de Colombia,¹⁵⁸ explica la relación

¹⁵⁶ El artículo 131, párrafo segundo se adicionó a partir de 1951, pero antes de ello, el Ejecutivo incrementaba y modificaba aranceles e incluso creó la Comisión de Aranceles (DOF, 31 de agosto de 1927), que era el cuerpo responsable de estudiar la política arancelaria y de proponer a la SHCP, modificaciones a las tarifas de importación y exportación. (Dolores Beatriz Bonifaz, Constitución Política comentada, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNA y Editorial Porrúa, S.A., páginas 117 y 118). En relación con este precepto, la Segunda Sala de la SCJN, considera que la atribución otorgada, al Presidente de la República, es enunciativa y no limitativa, de tal manera que *“no se exige que al delegar esas facultades el Congreso especifique cuáles son o deben ser esas tarifas, productos, artículos o efectos, ni las proporciones en que deben aumentarse o disminuirse, como tampoco en los casos en que deban suprimirse, lo cual es congruente con el propio texto constitucional, dado que se delega esa facultad al Ejecutivo para cuando “lo estime urgente”, de tal suerte que no podría otorgarse la facultad indicada con ese carácter si el Congreso de la Unión tuviera que especificar, en cada caso, los productos, artículos o efectos respecto de los cuales autorizaría al Ejecutivo a ejercer dicha facultad”*. **COMERCIO EXTERIOR. LA POTESTAD LEGISLATIVA QUE EL CONGRESO DE LA UNIÓN DELEGA AL TITULAR DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL EN ESA MATERIA, NO REQUIERE ESPECIFICIDAD**. Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: XXII, Julio de 2005, Tesis: 2a. LXXXIII/2005, Página: 501

¹⁵⁷ La Primera Sala de la SCJN, en México establece que el uso de las facultades legislativas, el Presidente de la República, puede derogar los ordenamientos que el Congreso emitió. La tesis lleva el rubro: **“COMERCIO EXTERIOR. LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA LEGISLAR OTORGADAS AL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA EN EL ARTÍCULO 131, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, INCLUYEN NO SÓLO LAS RELATIVAS A LA POSIBILIDAD DE AUMENTAR, DISMINUIR O SUPRIMIR LAS CUOTAS DE LAS TARIFAS DE EXPORTACIÓN E IMPORTACIÓN, EXPEDIDAS POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN, Y DE CREAR OTRAS, SINO TAMBIÉN LA FACULTAD PARA DEROGARLAS”**. Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: XVI, Septiembre de 2002, Tesis: 1a. LXVII/2002, Página: 251. Sobre el mismo tema véase también la tesis **“LEYES EXPEDIDAS POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR. SU REFORMA POR EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA, EN USO DE FACULTADES EXTRAORDINARIAS, NO ESTÁ PROHIBIDA POR EL ARTÍCULO 72, INCISO F), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”**. Novena Época, Instancia: Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Septiembre de 2002, Tesis: 1a. LXVI/2002, Página: 259

¹⁵⁸ **Sentencia C-1040/05**. Referencia: expediente D-5645. Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el Acto Legislativo No. 02 de 2004 “Por el cual se reforman algunos artículos de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones”. Actor: Blanca Linday Enciso. Magistrados Ponentes: Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA. Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA. Dr. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO. Dr.

entre delegación legislativa, que se realiza a través del decreto ley, con la división de poderes al establecer:

DELEGACION LEGISLATIVA Y PRINCIPIO DE SEPARACION DE PODERES PUBLICOS-Compatibilidad. *La compatibilidad entre el principio de separación de los poderes y la posibilidad de legislación delegada en otros órganos del Estado, reside en que, (i) las condiciones que rodean la delegación evitan que el legislador se vea privado de su competencia, (ii) la habilitación remita al ejercicio transitorio y en un ámbito delimitado de la función legislativa, y (iii) no se supriman los controles interorgánicos que preserven el equilibrio entre los poderes públicos y aseguren la supremacía constitucional.*

Una vez que hemos estudiado como regulan las constituciones iberoamericanas al decreto ley, a continuación pasaremos a desarrollar algunas reglas básicas que en nuestra opinión, deben respetarse al emitirse éste. Dichas reglas las hemos tomado de los propios textos de las cartas fundamentales

2.1.2.- Reglas básicas a considerar para la emisión del Decreto Ley. Como parte de estas regulaciones, desarrollaremos lo relativo a la previa emisión de una ley donde expresamente se prevea la atribución delegada para el poder ejecutivo, las exigencia previas a la entrada en vigor del decreto ley, la materia sobre la que debe versar éste, el destinatario de la facultad concedida a través del decreto ley, así como el control posterior del decreto ley.

2.1.2.1.- La previa emisión de una Ley donde expresamente se faculte al Legislativo, para el ejercicio de la atribución delegada. En efecto, la delegación Legislativa, parte de una premisa fundamental: que haya un acto previo del Congreso, determinando expresamente en la Ley, que se trata de la delegación.

En los casos de *Argentina, España, Panamá, Perú, Portugal y Venezuela*, todo el proceso para la emisión de la Ley que de las bases para la delegación, corresponde al Poder Legislativo. En las constituciones de *Brasil* (artículo 68); *Colombia* (artículo 150, numeral 10); *Chile* (artículo 61) y *Panamá* (artículo 153, numeral 15) la iniciativa es del Presidente de la República, para solicitar la autorización, incluso en el caso de Chile debe proponer el texto de la ley delegatoria.

En la constitución de *Ecuador* (artículos 181 y 182), el decreto ley se emite por el Presidente de la República y debe someterlo para aprobación del Congreso, en un plazo de 48 horas.

Algunas conclusiones sobre este comparativo jurídico, consisten en lo siguiente:

ÁLVARO TAFUR GALVIS. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá, D. C., diecinueve (19) de octubre de dos mil cinco (2005).

A.- Debe existir una ley previa del Poder Legislativo, cuya Iniciativa, discusión y aprobación corresponde a dicho órgano, con la excepción de Ecuador.

B.- Por excepción, en los casos de las Constituciones Brasileña, Colombiana, Chilena y Panameña, la iniciativa de la Ley habilitante, corresponde al Presidente de la República.

C.- En la mayoría de las Constituciones analizadas, como son: **Argentina** (artículos 80 y 83); **Chile** (artículos 70 y 72); **Colombia** (artículo 166); **Ecuador** (artículo 153); **España** (artículo 90 numeral 2)-que faculta al senado a vetar la ley, pero no al Rey-; **Panamá** (artículos 162 y 166); **Perú** (artículos 108); **Portugal** (artículo 139) y **Venezuela** (artículos 214 y 216), el Poder Ejecutivo, tiene el Derecho de Veto, sobre la ley aprobada por el Poder Legislativo, lo que tendríamos que cuestionar, en virtud de que el órgano a quien se le va a delegar la función, tiene derecho a objetar lo delegado, aunque esa delegación no corresponda a funciones propias. Resaltamos, inclusive, que en el caso de Brasil, (artículo 68, numeral 3), se limita la actuación del Congreso, al expresarse que *“Si la resolución determinase la apreciación del proyecto por el Congreso Nacional, este la hará en votación única, estando prohibida cualquier enmienda”*.

Por ejemplo, en el caso de Argentina (artículo 80), el Ejecutivo puede vetar el proyecto de Ley delegatoria, total o parcialmente, lo que convierte a éste en Juez y parte del proceso legislativo. Dicho proceso señala: *“Se reputa aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto en el término de diez días útiles. Los proyectos desechados parcialmente no podrán ser aprobados en la parte restante. Sin embargo, las partes no observadas solamente podrán ser promulgadas si tienen autonomía normativa y su aprobación parcial no altera el espíritu ni la unidad del proyecto sancionado por el Congreso. En este caso será de aplicación el procedimiento previsto para los decretos de necesidad y urgencia”*.

Otro tópico, en materia de la ley previa que habilite al ejecutivo y que atañe a la constitución mexicana, es la contradicción en que ha incurrido el Tribunal Constitucional, para determinar cual es la ley habilitante para el Ejecutivo, conforme al artículo 131, CPEUM. Dicha contradicción se generó al no determinarse expresamente, si la norma habilitante es la ley de comercio exterior o la ley aduanera o ambas.

La Segunda Sala de la SCJN, coincidiendo con lo dispuesto en el artículo 4, de la Ley de Comercio exterior, consideró que el ordenamiento que señala la delegación legislativa a favor del Ejecutivo, es precisamente dicha ley, con el razonamiento siguiente:

“si se atiende a que el artículo 4o., fracción I, de la Ley de Comercio Exterior establece que el Ejecutivo Federal tiene facultades para “crear, aumentar, disminuir o suprimir aranceles, mediante decretos publicados en el Diario Oficial

de la Federación, de conformidad con lo establecido en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", resulta evidente que a través de dicha ley el Congreso de la Unión expresamente delegó su potestad tributaria al Presidente de la República para emitir disposiciones de observancia general en materia arancelaria o no arancelaria, siguiendo los lineamientos establecidos en el precepto constitucional referido. **COMERCIO EXTERIOR. LA LEY FEDERAL RELATIVA ES LA NORMA A TRAVÉS DE LA CUAL EL CONGRESO DE LA UNIÓN DELEGÓ SU POTESTAD TRIBUTARIA AL TITULAR DEL EJECUTIVO FEDERAL PARA REGULAR LAS MATERIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 131, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA.** ¹⁵⁹

Sin embargo, contradiciendo su propio criterio, la Segunda Sala de la SCJN, determinó que la ley aduanera, también es parte de la norma donde se otorga delegación al poder ejecutivo. Las tesis las pasamos enseguida a comentar:

A.- “ADUANAS, CUENTAS DE GARANTÍA. PARA ANALIZAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS DEPÓSITOS QUE DEBEN REALIZARSE EN ELLAS, DEBE TENERSE EN CUENTA QUE TAL OBLIGACIÓN CONSTITUYE UNA LIMITACIÓN A LA ACTIVIDAD IMPORTADORA DERIVADA DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA. ¹⁶⁰

La figura de la cuenta aduanera de garantía a que alude esta tesis, no se trata de una regulación y restricción no arancelaria, sino de un mecanismo que el Ejecutivo establece para señalar una base gravable distinta al Impuesto General de Importación (*la SHCP publica en el diario oficial de la federación que precio presuntivo tiene una mercancía determinada*), por ello, no consideramos que la cuenta aduanera de garantía tenga relación con el párrafo segundo del artículo 131, CPEUM y por el contrario, contraviene el mandato del artículo 31, Fracción IV, CPEUM, en el sentido de que sólo el legislador puede establecer los elementos de las contribuciones. Literalmente el artículo 131 aludido, solo establece facultades *“para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación*

B.- “COMERCIO EXTERIOR. EL TRATO DESIGUAL ESTABLECIDO EN LAS FRACCIONES IV Y V DEL ARTÍCULO 183-A DE LA LEY ADUANERA EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DE LAS RESTRICCIONES NO ARANCELARIAS, CONSTITUYE UN EJERCICIO VÁLIDO DE LAS ATRIBUCIONES CONFERIDAS AL CONGRESO DE LA UNIÓN EN EL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”. ¹⁶¹

¹⁵⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXII, Julio de 2005, Tesis: 2a. LXXXI/2005, Página: 500.

¹⁶⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Diciembre de 2002, Tesis: 2a. CLXIX/2002, Página: 273.

¹⁶¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Abril de 2002, Tesis: 2a. XLII/2002, Página 577.

En esta tesis, se reitera que la ley aduanera, también es parte de la ley habilitante que el legislativo emitió para normar el ejercicio de las atribuciones del párrafo segundo del artículo 131, CPEUM, sólo que quien realiza la discriminación para determinar en que casos una mercancía de propiedad extranjera pasa a propiedad del fisco federal y en que casos no, es el Legislativo, quien no realiza facultades delegadas sino propias. *(Los vehículos que no acrediten su legal estancia si pasan a propiedad del fisco federal, pero no los yates y veleros turísticos).*

Como criterio más actual, la **Jurisprudencia 121/2007**,¹⁶² de la Segunda Sala de la SCJN, corrobora el primer criterio sustentado en el sentido de que la ley que regula las atribuciones del decreto ley en México, es la ley de comercio exterior. La tesis señala expresamente:

COMERCIO EXTERIOR. LA LEY FEDERAL RELATIVA ES LA NORMA A TRAVÉS DE LA CUAL EL CONGRESO DE LA UNIÓN DELEGÓ SU POTESTAD TRIBUTARIA AL TITULAR DEL EJECUTIVO FEDERAL PARA REGULAR LAS MATERIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 131, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Conforme al precepto constitucional citado, con el objeto de dotar al Estado de mecanismos jurídicos eficientes y expeditos que le permitan encauzar las operaciones de comercio internacional en beneficio de la economía nacional y responder con la diligencia necesaria a las fluctuaciones generadas en el intercambio de bienes con el sector externo, el Congreso de la Unión puede facultarle al Ejecutivo Federal aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación. Ahora bien, si se atiende a que el artículo 4o., fracción I, de la Ley de Comercio Exterior establece que el Ejecutivo Federal tiene facultades para "crear, aumentar, disminuir o suprimir aranceles, mediante decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, de conformidad con lo establecido en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", resulta evidente que a través de dicha Ley el Congreso de la Unión expresamente delegó su potestad tributaria al Presidente de la República para emitir disposiciones de observancia general en materia arancelaria o no arancelaria, siguiendo los lineamientos contenidos en el precepto constitucional referido.

2.1.2.2.- Exigencias previas a la entrada en vigor del Decreto Ley. En el caso de la Constitución Chilena, artículo 88, inciso 2, se faculta al Contralor General de la República, para oponerse a su publicación (representación) cuando en el caso de que el decreto ley, haya contradicción con la constitución, o contravenga la ley delegatoria. Si el Presidente de la República no estuviere de acuerdo con esta oposición, tendrá 10 días para remitir los antecedentes al Tribunal Constitucional, con el fin de que se resuelva la controversia. Además la Constitución de *Chile*

¹⁶² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Agosto de 2007, Página: 415

(artículo 61), exige que “Los decretos con fuerza de ley estarán sometidos en cuanto a su publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley”.

En el caso de **Perú** (artículo 125, numeral 2), previo a enviarse al Congreso el decreto ley, debe ser aprobado por el Consejo de Ministros y en **Portugal**, (artículo 146, inciso a)), destacamos que el Consejo de la Revolución, podrá “pronunciarse por iniciativa propia a instancias del Presidente de la República sobre la constitucionalidad de cualquier texto, antes de ser promulgado o firmado”.

No encontramos exigencias especiales, para la entrada en vigor de los decreto ley o de la Legislación delegada, en las Constituciones de: *Argentina, Brasil, Colombia, España, Panamá y Venezuela*, aunque resaltamos que la Constitución *Argentina*, en su Cláusula Transitoria Octava señala: “La legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los cinco años de la vigencia de esta disposición, excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley”. Es decir, dicha disposición de la Constitución Argentina le otorgó validez a los decreto ley que se expidieron conforme a la constitución anterior, señalándoles un plazo determinado de vigencia.

En el caso de México, el artículo 131, fracción IV, CPEUM, no exige requisito alguno para el ejercicio de la facultad delegada y así lo sustenta la Segunda Sala de la SCJN, al considerar que el decreto ley que expide el Presidente de la República, no está sujeto a ningún requisito de valoración. La tesis expresa: **“COMERCIO EXTERIOR. LA POTESTAD TRIBUTARIA CUYO EJERCICIO PUEDE AUTORIZAR EL CONGRESO DE LA UNIÓN AL TITULAR DEL EJECUTIVO FEDERAL, EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 131, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA, NO ESTÁ CONDICIONADA A PROCEDIMIENTOS O REQUISITOS DE VALORACIÓN QUE IMPIDAN A ÉSTE FIJAR CONTRIBUCIONES EN DICHA MATERIA”**.¹⁶³

Una vez que hemos analizado algunas consideraciones previas a la emisión del decreto ley, desarrollaremos unos de las cuestiones más importantes que inciden directamente en el principio de legalidad tributaria, como lo es, la materia sobre la que puede versar dicho decreto.

2.1.2.3.- La materia sobre la que debe versar el Decreto Ley. Enseguida destacamos algunas regulaciones expresas que contienen determinadas constituciones iberoamericanas.

A.- Argentina (artículo 76), que sólo incluye las “materias determinadas de administración o de emergencia pública”, “dentro de las bases de la delegación

¹⁶³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Agosto de 2001, Tesis: 2a. CXVII/2001, Página: 212.

que el Congreso establezca”.

Relacionado con esta materia, tratándose de emergencia pública, el artículo 1, fracción II, de la Ley 25.414,¹⁶⁴ si aborda la materia tributaria y se otorgan beneficios y reducciones impositivas.

B.- Brasil (artículo 68, numeral 1), que determina que *“No serán objeto de delegación los actos de competencia exclusiva del Congreso Nacional, los de competencia de la Cámara de los Diputados o del Senado Federal, la materia reservada a la ley complementaria ni la legislación sobre: I. organización del Poder Judicial y del Ministerio Público, la carrera y las garantías de sus miembros; II. nacionalidad, ciudadanía, derechos individuales, políticos y electorales; III. planes plurianuales, directrices presupuestarias y presupuestos”*

C.- Colombia (artículo 150), el único límite para las facultades conferidas consiste en que *“no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 20 del presente Artículo, ni para decretar impuestos”*.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Dicho precepto señala como Emergencia pública: “a) Crear exenciones, eliminar exenciones excepto aquellas que beneficien los consumos que integran la canasta familiar o las economías regionales, Sociedades Cooperativas, Mutuales, Asociaciones y Obras Sociales Sindicales; disminuir tributos y tasas de orden nacional, con el objeto de mejorar la competitividad de los sectores y regiones y atender situaciones económico sociales extremas. Autorizar la devolución, acreditación o compensación con otros tributos de los saldos a favor a que se refiere el primer párrafo del artículo 4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1997), así como regímenes de regularización y facilidades de pago. b) Modificará los procedimientos aduaneros, tributarios o de recaudación previsional al solo efecto de otorgar a las Provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires igual tratamiento que al Estado Nacional en su condición de personas de derecho público —a condición de reciprocidad— con el objeto de mejorar la recaudación, reducir la evasión y evitar el contrabando. c) Crear tasas o recursos no tributarios con afectación específica para el desarrollo de proyectos de infraestructura, los que serán definidos con criterio federal y distribución equitativa en todo el territorio nacional, respetando la rentabilidad económico-social de las obras y siempre que la percepción de las tasas o recursos no tributarios se efectúe con posterioridad a la habilitación de las obras, salvo que sea para reducir o eliminar peajes existentes. d) Establecer medidas tributarias especiales, tales como diferimientos, reintegros, deducciones, regímenes especiales de amortización y/o bonificaciones de impuestos en los departamentos provinciales cuya crisis laboral, en general, derive de la privatización de empresas públicas. El Poder Ejecutivo nacional deberá establecer las características y condiciones para ser considerados como tales”.

¹⁶⁵ Estos límites los refrenda la Corte Constitucional Colombiana, cuando establece la tesis: “DECRETO LEY Y LEY ORDINARIA-Jerarquía normativa igual/DECRETO LEY-Derogación, modificación o adición de leyes ordinarias. El Presidente de la República es competente para ejercer, por vía de la delegación, la referida función legislativa a través de la expedición de decretos con fuerza de ley, es decir, disposiciones que ostentan la misma jerarquía normativa que aquéllas que expide el legislador ordinario. Por consiguiente, al Presidente en ejercicio de tales funciones le está permitido derogar, modificar o adicionar leyes expedidas por el Congreso, siempre y cuando, claro está, se respeten las directrices y límites temporales y materiales trazados en la ley habilitante así como los demás requisitos constitucionales”. Sentencia C-979/02. Referencia: expediente D-4065, Demanda de inconstitucionalidad contra la integridad de la Ley 578 de 2000 y del Decreto Ley 1795 de 2000. Demandante: Bernardo Herrera Herrera. Magistrado Ponente: Dr. JAIME ARAUJO RENTERIA. Bogotá, D. C., trece (13) de noviembre del año dos mil dos (2002).

Hacemos notar que a través del Decreto de emergencia (artículo 215) se faculta al Presidente de la República para *“en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En estos últimos casos, las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente”*, pero prohíben que el Gobierno pueda *“desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos”*.

D.- Chile (artículo 61), que *“no podrá extenderse a la nacionalidad, la ciudadanía, las elecciones ni al plebiscito, como tampoco a materias comprendidas en las garantías constitucionales o que deban ser objeto de leyes orgánicas constitucionales o de quórum calificado. La autorización no podrá comprender facultades que afecten a la organización, atribuciones y régimen de los funcionarios del Poder Judicial, del Congreso Nacional, del Tribunal Constitucional ni de la Contraloría General de la República”*.

E.- Ecuador (artículo 181, numeral 1), se destaca que a través del Decreto de emergencia, el Presidente de la República puede, entre otras atribuciones *“Decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones”*.

F.- México (artículo 131), que se refiere a facultades *“para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país”*.¹⁶⁶

Una de las cuestiones que el Pleno del Tribunal Constitucional Mexicano tendrá que dilucidar es la relativa si a través del decreto ley, expedido en ejercicio de las facultades del artículo 131, CPEUM, se puede invadir la materia convenida en un tratado internacional. Lo anterior, en virtud de que recientemente la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis: 1a. CLXXXIX/2007, determinó que a través del decreto ley si se pueden aumentar, modificar o disminuir los aranceles de comercio exterior previstos en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte. El texto de la tesis es como sigue:

COMERCIO EXTERIOR. EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 17 DE AGOSTO DE 2005, QUE IMPONE TEMPORALMENTE UNA CUOTA ARANCELARIA DEL 20% A ALGUNOS

¹⁶⁶ La Segunda Sala de la SCJN, determina que las facultades que prevé el párrafo segundo del artículo 131, CPEUM, no son ilimitadas. La tesis lleva el rubro **“COMERCIO EXTERIOR. LA POTESTAD LEGISLATIVA QUE EL CONGRESO DE LA UNIÓN DELEGA AL TITULAR DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL EN ESA MATERIA, NO ES ILIMITADA**. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXII, Julio de 2005, Tesis: 2a. LXXXII/2005, Página: 500

BIENES ORIGINARIOS DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, ES CONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que conforme al artículo 302 y al anexo de desgravación 302.2, ambos del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, se acordó desgravar, entre otros, los productos originarios de los Estados Unidos de América comprendidos en las fracciones arancelarias 2204.21.02 y 2204.21.99, también lo es que esas cuotas preferenciales pueden modificarse a través del ejercicio de la facultad concedida al Presidente de la República en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -que le permite aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación expedidas por el Congreso de la Unión, así como crear otras distintas- y, en tal virtud, el Decreto por el que se modifica temporalmente el artículo 1 del Decreto por el que se establece la Tasa Aplicable durante 2003, del Impuesto General de Importación, para las mercancías originarias de América del Norte, publicado el 31 de diciembre de 2002, por lo que respecta a las mercancías originarias de E.E.U.U., publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de agosto de 2005, que impone una cuota arancelaria del 20% a los bienes originarios de los Estados Unidos de América comprendidos en las mencionadas fracciones, es constitucional. Ello es así, porque la emisión del referido Decreto no constituye un desconocimiento unilateral de lo pactado en el tratado internacional citado, sino que obedeció al laudo arbitral que dictó un panel constituido por la Organización Mundial del Comercio para hacer frente al menoscabo sufrido por el Estado Mexicano a raíz de la aplicación de la Enmienda Byrd por parte de los Estados Unidos de América y, por ende, a la consecuente violación al Acuerdo Antidumping y al Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias; por lo que resulta inconcusos que el titular del Ejecutivo Federal ejerció la atribución constitucional referida para resarcir el daño económico ocasionado por el socio comercial señalado, pues debe tomarse en cuenta que la urgencia que motivó su actuación no derivó de una presunción, sino que al modificar las respectivas cuotas arancelarias el menoscabo ya se había ocasionado y tal emergencia ameritó la toma de medidas inmediatas.¹⁶⁷

Bajo nuestra consideración, el decreto ley, considerada como una ley en sentido formal y material, jerárquicamente no se encuentra al mismo nivel de un tratado internacional y por ello, no puede modificar los aranceles previstos en éste. Es cierto, que en este caso, la tesis consideró válido el decreto ley, en virtud de que se emitió para cumplir un fallo de la Organización Mundial de Comercio, pero también lo es, que en casos similares, referente a la jerarquía que debe existir entre el decreto ley y los tratados internacionales, deben existir reglas precisas

¹⁶⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre de 2007, Página: 376 Sobre el mismo tema, véase la tesis COMERCIO EXTERIOR. CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 131, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA ESTÁ FACULTADO PARA MODIFICAR LAS CUOTAS ARANCELARIAS PREFERENCIALES PACTADAS EN EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, MÁXIME CUANDO LO HACE CON MOTIVO DE UN LAUDO ARBITRAL DICTADO POR LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO. Novena Época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre de 2007, Tesis: 1a. CLXXXVIII/2007, Página: 374

para evitar incumplir compromisos contraídos con los países.

G.- Panamá (artículo 153, numeral 3 y 10) en el que se determina que a través del decreto ley no se podrá *“Aprobar o desaprobar, antes de su ratificación, los tratados y los convenios internacionales que celebre el Órgano Ejecutivo”, ni “Establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos.”* Tampoco podrá abordar *“el desarrollo de las garantías fundamentales, el sufragio, el régimen de los partidos y la tipificación de delitos y sanciones”*.

H.- Perú (artículo 74), que prevé que a través del decreto ley, los tributos se puedan crear, modificar y derogar o establecer *“una exoneración”*. Aunque se limita que a través del decreto de emergencia (artículo 74, párrafo tercero se pueda abordar la *“materia tributaria”*.

Mientras que en las Constituciones siguientes, no se previene expresamente la materia a delegar: **España** (Artículo 82), que faculta a las *“Cortes Generales”* para *“delegar en el Gobierno la potestad de dictar normas con rango de ley sobre materias determinadas”* **Portugal** (Artículo 168), que faculta a *“La Asamblea de la República”* para *“autorizar al Gobierno a elaborar decretos-leyes sobre materias de su competencia exclusiva, si bien deberá definir el objeto y extensión de la autorización, así como su duración, que podrá ser prorrogada”,* y **Venezuela** (Artículo 203), en la que se establece que *“Son leyes habilitantes las sancionadas por la Asamblea Nacional por las tres quintas partes de sus integrantes, a fin de establecer las directrices, propósitos y el marco de las materias que se delegan al Presidente o Presidenta de la República, con rango y valor de ley. Las leyes de base deben fijar el plazo de su ejercicio”*.

Lo anterior nos lleva a concluir:

1.- Que en los casos de *Argentina, Colombia, México y Panamá*, la ley que habilite al Ejecutivo, no podrá abordar los temas que la constitución reservó para el poder Legislativo. Esta misma conclusión aplicaría para todas aquellas Constituciones que tengan señalada la materia que podrá delegarse.

Sobre el tema, la Corte Constitucional Argentina¹⁶⁸ estableció que *“Es doctrina del Supremo Tribunal que los impuestos tampoco pueden ser creados por medio de decretos, aún cuando estos sean de necesidad y urgencia. Tal conclusión deriva directamente del principio de legalidad en materia impositiva, limitación constitucional infranqueable que supone esa materia para los decretos referidos, aún cuando se reconozca su validez respecto de otras materias. Dicha conclusión fue corroborada por la reforma constitucional del año 1994, toda vez que el nuevo texto del artículo 99 expresamente contempla entre las atribuciones del Poder*

¹⁶⁸ **VIDEO CLUB DREAMS** C/N.C.”, C.S.J.N- 6/6/95 (Fallos T° 318:1154)

Ejecutivo la de dictar decretos de necesidad y urgencia, prohíbe el ejercicio de tal facultad extraordinaria-entre otras-en materia tributaria.”

2.- Que en el caso de *Brasil y Chile*, no se podrá otorgar delegación legislativa, sobre las materias que la constitución determina.

Señala Humberto Nogueira,¹⁶⁹ en torno el uso de la delegación de facultades legislativas en Chile que *“Durante la presidencia de Eduardo Frei Montalva (1964-1970), se aborda la regulación constitucional de esta materia, con el objeto de superar el fuerte debate del uso de facultades que eran consideradas inconstitucionales por la doctrina. Sólo la reforma constitucional, aprobada por la ley N°17.284 de 23 de enero de 1970, constitucionaliza la delegación de facultades legislativas por el Congreso Nacional en el Presidente de la República, en el artículo 44 N°15. Tal disposición acota las materias en las que procede la delegación de facultades legislativas y aquellas otras en que ella es prohibida, entre estas últimas se encuentran: nacionalidad, ciudadanía, elecciones, plebiscitos, garantías constitucionales, a excepción del acceso a funciones públicas, derecho de propiedad, protección al trabajo y la industria, y las obras de previsión social. La autorización no puede afectar a la organización, atribución y regímenes de los funcionarios del Poder Judicial, del Congreso Nacional ni de la Contraloría General de la República”.*

3.- Que en los casos de *España, Portugal y Venezuela*, la delegación es más amplia y por ello, incierta, toda vez que no existen límites determinados. *(Esta conclusión aplicaría para todas aquellas Constituciones que no tengan señalada la materia que podrá delegarse).*

Sobre este tema, el Pleno del Tribunal Constitucional Español,¹⁷⁰ ha fijado las reglas que deben seguirse en materia de la delegación extendida al Ejecutivo y para ello indica:

*“3.La Constitución establece de manera muy precisa las condiciones bajo las cuales el Parlamento puede habilitar al Gobierno para que éste dicte normas con fuerza de Ley. No sólo exige una **delegación expresa**, excluyendo la posibilidad de delegaciones tácitas o implícitas, **y prevé un límite temporal** para el ejercicio de la delegación, que se agota con su uso, sino que además impone que la delegación legislativa **habrá de determinar expresamente la materia concreta, el objeto y alcance de la delegación legislativa** y los*

¹⁶⁹ **La Delegación de Facultades Legislativas en el Ordenamiento Jurídico Chileno**, revista-praxis@utalca.cl. Este mismo autor señala que *“A través de los Decretos con Fuerza de Ley se convierte al Presidente de la República o al gobierno en legislador delegado, ya que el Parlamento lo autoriza mediante la ley habilitante, para que realice en nombre propio, pero dentro del ámbito jurídico autorizado por el Congreso Nacional, un acto material determinado. A través de la ley delegatoria o habilitante el Parlamento o Congreso determina qué materias serán objeto de regulación y los límites materiales y temporales de la delegación o habilitación legislativa”.*

¹⁷⁰ **Sentencia TC 205/1993**, de 17 de junio de 1993, CI núm. 429/1991, BOE 171, de 19 de julio de 1993.

principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio (art. 82). La delegación legislativa ha de fijar los límites del poder normativo delegado, y ha de contener así una preclusión de la actividad legislativa delegada. El término delegación empleado por la Constitución implica el carácter derivado del poder que se atribuye al Gobierno, que tiene su fuente en el poder delegante, y que no puede separarse de éste ni excederse de los límites que el mismo establece.

La ley delegante habilita y, al mismo tiempo, limita el desarrollo de la actividad legislativa del Gobierno. La determinación del objeto, alcance, principios y criterios por parte de la Ley de Bases, circunscriben el campo de la delegación legislativa para asegurar que la delegación no se ejercite de modo divergente al objeto y a la finalidad que la determina. Mientras que el ejercicio directo de la función legislativa supone un margen de decisión sujeto sólo a mandatos constitucionales, el ejercicio delegado de la función legislativa supone que el Gobierno no sólo está sujeto a la Constitución, sino también a la delimitación precisa que la Ley de Bases ha de hacer sobre el objeto y alcance de la delegación y sobre los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio, los cuales al ser establecidos por la Ley de Bases permiten ser objeto del correspondiente debate parlamentario.

El art. 82.2 distingue dos supuestos de delegación legislativa, el de la refundición de varios textos legales en uno sólo, en el que la capacidad de innovación se encuentra limitada sólo a la labor de regularización, aclaración y armonización de textos legales (art. 82.5) y el supuesto de Ley de Bases para la formulación de un texto articulado, que es el aquí contemplado y que se enmarca con frecuencia en un proceso de reforma legislativa. En estos casos, la ley delegante, en cuanto incide sobre materias que ya son objeto de regulación legal, establece el alcance de las exigencias de la reforma que el legislador delegante quiere introducir, dando a conocer así al poder delegado los cambios que sobre la legislación precedente debe llevar a cabo a través del Decreto legislativo”.

Bajos estos lineamientos, en cuanto a los límites del decreto ley, el mismo Tribunal Constitucional Español declaró inconstitucionales los siguientes ordenamientos:

A.- El Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica¹⁷¹ y para ello expresó:

“Conforme a la propia literalidad del art. 31.1 CE queda claro, pues, que el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo” (FJ 7). De manera que vulnerará el art. 86 CE “cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según

¹⁷¹ Sentencia 189/2005, con número de registro 3372/1996.

su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario" (FFJJ 6 y 7, respectivamente).

Pues bien, conforme a lo expuesto ha de concluirse que los arts. 6 a 14, la disposición adicional segunda y, por consecuencia, la disposición final primera, párrafo tercero, alteran de forma sustancial, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el régimen tributario aplicable a los incrementos y disminuciones patrimoniales.

En efecto, a partir del Real Decreto-ley 7/1996: 1) se modifica la manera de determinar el importe de los incrementos o disminuciones de patrimonio, fundamentalmente mediante la supresión de los porcentajes reductores aplicables en función del período de permanencia de los bienes en el patrimonio del sujeto pasivo (art. 6); 2) se altera la definición del valor de adquisición mediante la incorporación al mismo de coeficientes de actualización (arts. 7 y 12, y disposición adicional segunda); 3) se distinguen por primera vez dos grupos de incrementos y disminuciones de patrimonio irregulares, a saber, los generados en dos o menos años y los generados en más de dos años, con sus particulares reglas de integración y compensación (arts. 8 y 9, y disposición final primera, párrafo tercero); 4) la base liquidable irregular, que antes recibía un tratamiento homogéneo, se divide ahora en cuatro partes (a los efectos de someterlas a tributaciones diferentes), como son, los rendimientos irregulares, los incrementos patrimoniales generados en dos o menos años, los incrementos y disminuciones patrimoniales generados derivados del reembolso de activos generados en más de dos años y los incrementos y disminuciones de patrimonio diferentes a los anteriores generados en más de dos años (art. 10, y disposición final primera, párrafo tercero); 5) se sustituye el tipo de gravamen aplicable a la totalidad de la base liquidable irregular -tipo medio de gravamen- por un doble gravamen, pues a los rendimientos irregulares e incrementos de patrimonio generados en dos o menos años se les aplica el tipo medio de gravamen, mientras que a los incrementos de patrimonio generados en más de dos años se les somete a un tipo fijo del 20 por 100, con un mínimo exento -en este último supuesto- de 200.000 pesetas (art. 11); 6) se duplican los coeficientes correctores aplicables a los incrementos o disminuciones patrimoniales generados con anterioridad a la aprobación del citado Decreto-ley que pasan de ser el 5,26 por 100 (bienes inmuebles), el 7,14 por 100 (con carácter general) y el 11,11 por 100 (acciones negociables en mercados secundarios oficiales), al 11,11 por 100, 14,28 por 100 y 25 por 100, respectivamente (art. 13; y 7) se mantiene para el ejercicio 1996 la aplicación del tipo medio de gravamen sobre la base liquidable irregular, con el límite, para los incrementos de patrimonio, del 20 por 100 (art. 14).

Según lo expuesto, debemos ahora concluir que los arts. 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 y 14, la disposición adicional segunda, y, por consecuencia, la disposición final primera, párrafo tercero, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, han afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, pues al modificar el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en un tributo que, como el impuesto sobre la renta de las personas físicas constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario, se ha alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en

unos términos que, conforme a la doctrina de este Tribunal (SSTC 182/1997, 137/2003, y 108/2004, ya citadas), están prohibidos por el art. 86.1 CE”.

B.- El Real Decreto-ley 5/1992, ¹⁷² donde dijo:

“tampoco la situación de extraordinaria y urgente necesidad que, como ha quedado declarado en los fundamentos jurídicos de la Sentencia, concurría en el Real Decreto-ley 5/1992, por la gravedad de la situación de desequilibrio financiero por la que atravesaba la Hacienda Pública en el ejercicio de 1992, permite al legislador en uso de su legítima libertad de opción política, sacrificar la seguridad jurídica de los ciudadanos. Y si bien es cierto que el sistema tributario debe servir a los fines de la política económica en la que se inserta, ello «debe armonizarse con el respeto de los principios informadores del ordenamiento jurídico y, de manera especial, con la seguridad jurídica» [STC 173/1996, fundamento jurídico 5. C)], de modo que las medidas de política fiscal necesarias para afrontar la grave crisis financiera, poniendo remedio a eventuales imprevisiones o falsas expectativas económicas anteriores, se lleven a cabo con pleno respeto a los principios y derechos constitucionalmente garantizados de los contribuyentes.

Por todo ello, resulta constitucionalmente inaceptable que el art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, haya llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de las tarifas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, por el momento del período impositivo en que fue adoptado, puede calificarse de no previsible y carente de suficiente justificación, lo que conduce a declarar que se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 C.E”.

En Venezuela, Allan Brewer,¹⁷³ considera que “esta delegación legislativa de la Asamblea Nacional en el Presidente de la República en Consejo de Ministros, no sólo es una innovación de la Constitución de 1999, sino que la misma no tiene precedentes en el constitucionalismo contemporáneo, por la amplitud como está concebida. Esta delegación, por otra parte, cambió el régimen de la Constitución de 1961 que se limitaba a autorizar al Presidente de la República para dictar medidas extraordinarias en materias económicas y financieras, exclusivamente, previa habilitación por el Congreso (arts. 190, 8). En la Constitución de 1999, en cambio, se ha regulado una amplísima posibilidad de delegación legislativa, sin limitación respecto de las materias que puede contener, lo cual podría resultar en un atentado inadmisibles contra el principio constitucional de la reserva legal. En Venezuela, un principio constitucional fundamental, de la esencia del Estado de derecho en cuanto al régimen de los derechos y garantías constitucionales, es el de la garantía de la reserva legal¹⁷⁴, es decir, que las regulaciones, restricciones y limitaciones a los derechos y garantías constitucionales sólo pueden ser

¹⁷² Sentencia 182/1997, con número de registro 2548/1992 y 553, Publicación BOE: 19971128 [«BOE» núm. 285]

¹⁷³ Ob.Cit.

establecidas mediante ley formal, y “ley”, conforme al artículo 202 de la Constitución, no es otra cosa que “el acto sancionado por la Asamblea Nacional como cuerpo legislador”; es decir, el acto normativo emanado del cuerpo que conforma la representación popular. Es decir, las limitaciones o restricciones a los derechos y garantías constitucionales, de acuerdo con el principio de la reserva legal, sólo puede ser establecidas por el órgano colegiado que represente al pueblo, es decir, por la Asamblea Nacional. Por ello, frente a una delegación legislativa tan amplia como la que regula la Constitución, sin límites expresos en ella establecidos, sin embargo, lo primero que deben precisarse son los límites que tienen que imponerse a la misma, derivados de los propios principios constitucionales. De ello resulta que siendo el principio de la reserva legal de la esencia del régimen constitucional del Estado de derecho, la delegación legislativa mediante leyes habilitantes al Presidente de la República para dictar decretos con rango y valor de Ley, no puede abarcar materias que se refieran al régimen relativo a los derechos y garantías constitucionales”.

En relación con la materia a delegar al Poder Ejecutivo, nuestra propuesta preliminar sería, que las constituciones iberoamericanas deberían limitar expresamente al poder legislativo, para que a través del decreto ley, se pueda delegar la facultad de ratificar los tratados internacionales, tal y como se previene en la carta fundamental de Paraguay (artículo 215, párrafo segundo), que determina “No podrán ser objetos de delegación el Presupuesto General de la Nación, los códigos, los tratados internacionales, los proyectos de ley de carácter tributario y castrense, los que tuviesen relación con la organización de los poderes del Estado y los que se originasen en la iniciativa popular”.

2.1.2.4.- La Facultad otorgada por el Legislativo, en los Decreto Ley, es para el Ejecutivo y no para sus dependencias. Aunque ello se desprende de la propia naturaleza de la Delegación, sólo en los casos siguientes existe limitación expresa: **Brasil** (artículo 62, numeral 2), que determina que “La delegación al Presidente de la República tendrá la forma de resolución del Congreso”; **España** (Artículo 82), que previene “Tampoco podrá permitir la subdelegación a autoridades distintas del propio Gobierno” y **Chile** (Artículo 61) que precisa que la delegación es para el Presidente de la República. Resaltamos el caso de **Portugal** (artículo 146, que la facultad contenida en el decreto ley, la puede ejercer el Consejo de la Revolución.

De igual criterio, en el sentido de que la delegación legislativa es para el Presidente de la República, lo es; el Convencional Constituyente de 1994 argentino, Alberto García Lema,¹⁷⁵ cuando señala: “El sujeto destinatario de esta delegación será exclusivamente el Poder Ejecutivo. Así se desprende del mismo texto del citado artículo 76°, tanto la prohibición como sus excepciones han sido referidas, en la forma realizada, directamente a aquél órgano... Se ha puesto aquí un límite preciso –impidiéndola para el futuro– a la costumbre que el Congreso

¹⁷⁵ Hector Maggi, **ACTIVIDAD LEGISLATIVA Y PODERES DEL ESTADO**, [www.salvador.edu.ar/juri/aequitasNE/ Aequitas-Maggi-DELEGACION%](http://www.salvador.edu.ar/juri/aequitasNE/Aequitas-Maggi-DELEGACION%).

desarrolló en el pasado de efectuar delegaciones legislativas en organismos y entes de la administración central, descentralizada o auténtica, que alteró en muchas ocasiones los mecanismos de decisión y control interno del Poder Ejecutivo sobre cuerpos subordinados o agencias... No podrán serlo aquellas materias en las que el principio de legalidad sea requerido en la Constitución con carácter formal en protección de los derechos reconocidos en su primera parte. Por ejemplo no corresponderá su utilización para crear tipos penales o para fijar sus respectivas sanciones (art. 18° C.N.) ni tampoco para crear nuevos impuestos u otras contribuciones (art. 4° C.N.).”

Contrario a ello, la SCJN en México,¹⁷⁶ determinó que si es procedente esta subdelegación, para autoridades administrativas dependientes del Ejecutivo, en la tesis siguiente:

*Ello es así, porque no se delega a favor de la referida secretaría un poder tributario en materia de comercio exterior, pues no se le confiere la atribución de crear normas abstractas en dicha materia, sino que se demarca su actuación al aspecto de aplicación de las disposiciones en el ámbito no arancelario, además de que las citadas atribuciones no son delegadas por el presidente de la República, sino directamente concedidas por el Congreso de la Unión, restringiéndose a aspectos no arancelarios delimitados por la propia ley en el ámbito administrativo, según se desprende de lo previsto en el artículo 2o. de la Ley de Comercio Exterior. **COMERCIO EXTERIOR. EL ARTÍCULO 5o., FRACCIONES III, V Y XII, DE LA LEY RELATIVA, QUE ESTABLECE LA FACULTAD DE LA SECRETARÍA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL PARA OTORGAR PERMISOS DE IMPORTACIÓN O EXPORTACIÓN DE MERCANCÍAS, ASÍ COMO PARA ESTABLECER O MODIFICAR RESTRICCIONES NO ARANCELARIAS A LA IMPORTACIÓN, CIRCULACIÓN O EXPORTACIÓN DE ÉSTAS, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 131, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Septiembre de 2000, Tesis: P. CXL/2000, Página: 17*

Según la tesis sustentada, la delegación concedida a una dependencia del Poder Ejecutivo, no es otorgada por éste, sino por el Legislativo, sin embargo no encontramos sustento constitucional, para que dicho órgano otorgue la delegación aludida.

En nuestra opinión, si parafraseamos el concepto de “*reserva de Ley*”, en el caso de la Legislación delegada, estamos en presencia de una “*reserva de competencia*”, en el sentido de que al único que se le puede otorgar dicha

¹⁷⁶ A decir de Hector Maggy, (Ob.Cit.) en el mismo sentido se pronunció la Corte Suprema de los E.E.U.U. porque “*ha convalidado la cesión de potestades normativas al Ejecutivo o a las Agencias Federales e Independientes, en materias penales, para unificar los montos de las condenas, para agravarlas, incluso aplicando la pena de muerte. Asimismo, convalidó la delegación de poderes a favor del Procurador General y su subdelegación a la DEA, para tipificar el delito de tráfico de drogas. En cuanto a las potestades tributarias, se evidenció una evolución jurisprudencial que partió de negar validez Constitucional a una ley impositiva, hasta su admisión.*”

delegación es al Presidente de la República, al menos que el poder constituyente, desde la constitución haya previsto que ésta se conceda al ejecutivo o a sus dependencias.

2.1.2.5.- El control posterior del Decreto Ley. En Argentina, con la reforma Constitucional de 1994, se dispuso la creación de una Comisión Bicameral Permanente con poderes de control sobre los decretos delegados, de necesidad y urgencia y de promulgación parcial, en el artículo 80, el artículo 99, inciso 3 y el artículo 100, inciso 12 y 13, respectivamente. Ello ha generado incertidumbre jurídica, en virtud de que dicha institución de control no ha sido creada.

El control posterior que podemos advertir en los casos de: **Colombia** (artículo 150, numeral 10) y **Chile** (Artículo 61) consiste en que la denominada ley habilitante sólo tiene vigencia, respectivamente de 6 meses y un año, mientras que en el caso de **Panamá** (artículo 153), se establece que la facultad concedida “*expira al iniciarse la legislatura ordinaria subsiguiente*”. En las Constituciones de **Argentina, Brasil, Ecuador, España, Portugal y Venezuela** no se prevé control posterior.

Podríamos considerar como control posterior del decreto ley, el caso de Perú (artículo 200), cuya constitución concede acción popular a los gobernados contra las disposiciones que consideran como infractoras de ésta.

En México, el párrafo segundo del artículo 131, CPEUM, obliga a que el Poder Ejecutivo, al enviar anualmente el proyecto de ley de ingresos, informe sobre el ejercicio que haya ejercido de las facultades concedidas. Destacamos que en criterio de la Primera Sala de la SCJN,¹⁷⁷ la falta de cumplimiento de este requisito no invalida la facultad ejercida y sobre ello razona:

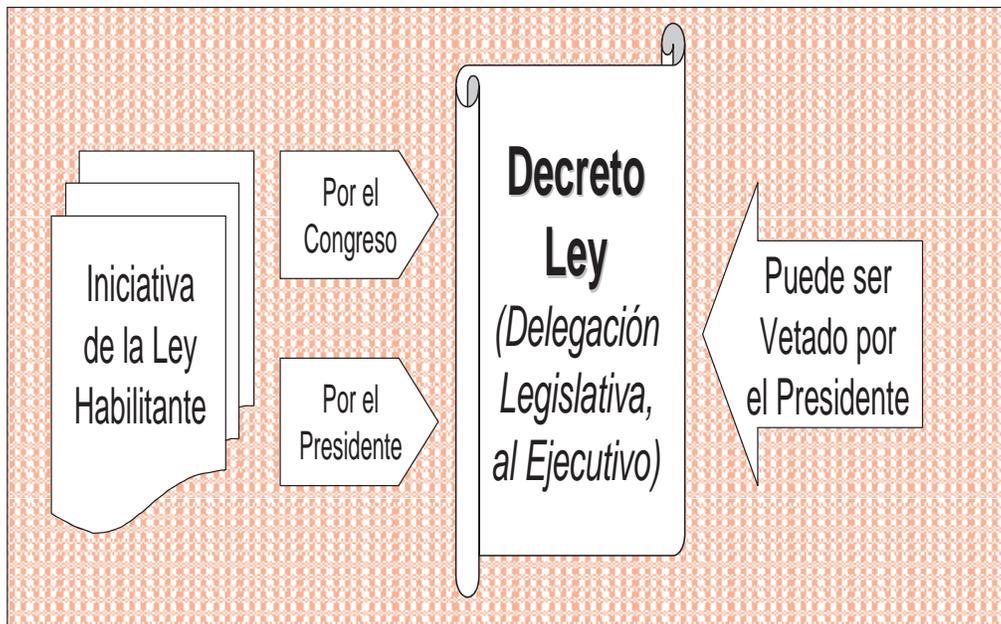
“La parte final del segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé que al enviar el presupuesto fiscal de cada año el Presidente de la República someterá a la aprobación del Congreso de la Unión el uso que hubiera hecho de las atribuciones que en materia de comercio exterior le confiere el citado numeral; sin embargo, dicha aprobación no debe entenderse como un requisito que condicione la validez del ejercicio de tales facultades, como si se tratara de una norma jurídica creada mediante el procedimiento de producción normativa contenido en el artículo 72 de la Norma Fundamental, sino que conforme a la interpretación de efecto útil de la disposición constitucional mencionada primigeniamente, la referida aprobación debe estimarse como una comunicación a nivel de cooperación entre los Poderes Ejecutivo y Legislativo de la Unión sobre este rubro de la actividad estatal. En ese tenor y con el objeto de dotar de eficacia y utilidad a las atribuciones establecidas por el Poder Reformador en materia de comercio exterior, es necesario concebir que éstas constituyen un sistema

¹⁷⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre de 2007, Tesis: 1a. CLXXXVII/2007, Página: 377

de creación normativa excepcional y sumario, cuyo propósito es que el titular del Poder Ejecutivo Federal pueda apreciar y hacer frente oportunamente a las circunstancias que ameriten la adopción de medidas urgentes ante emergencias monetarias o financieras que pudieran perjudicar la economía nacional; de ahí que exigir como requisito de validez de su ejercicio la aprobación del Congreso de la Unión, distorsionaría el sentido de dichas atribuciones y las tornaría inútiles. **COMERCIO EXTERIOR. LA APROBACIÓN QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 131, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESPECTO DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES CONCEDIDAS AL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA EN LA MATERIA, NO ES UN REQUISITO QUE CONDICIONE SU VALIDEZ.**

Sobre el mismo tema véase la tesis de la Primera Sala de la SCJN, con el rubro **DECRETOS EMITIDOS POR EL EJECUTIVO FEDERAL EN USO DE LA FACULTAD QUE LE CONFIERE EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SU APROBACIÓN POR PARTE DEL CONGRESO DE LA UNIÓN NO CONSTITUYE UN REQUISITO PARA SU VALIDEZ.**¹⁷⁸

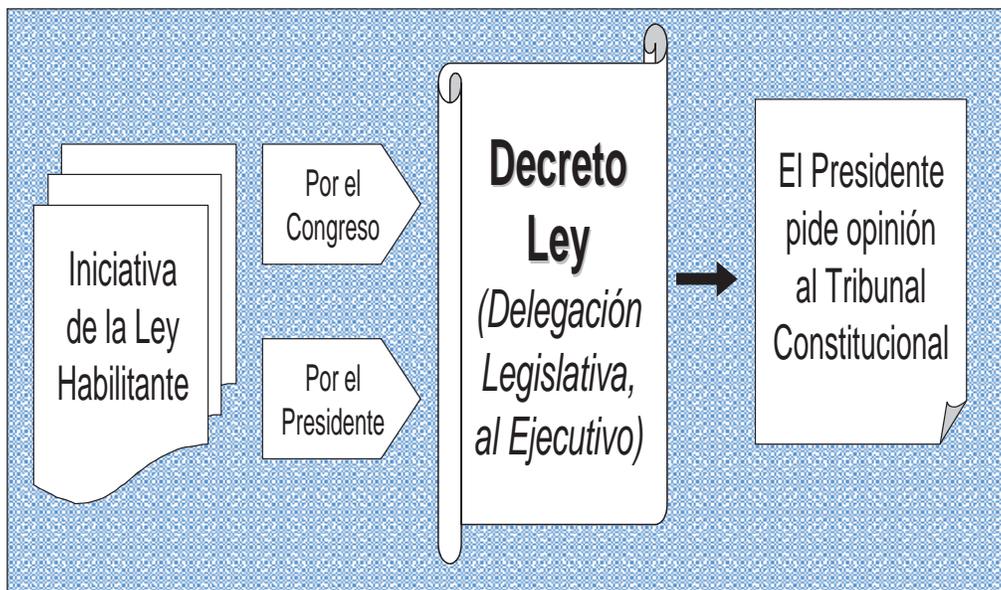
De lo antes expuesto, podemos concluir que el decreto ley o delegación legislativa al ejecutivo, es una cuestión excepcional, en la que el propio ejecutivo puede proponer al poder legislativo los términos de la delegación y vetar la ley sino estuviere de acuerdo con su contenido, tal y como lo representamos enseguida:



¹⁷⁸ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre de 2007, Tesis: 1a. CXCIX/2007, Página: 380

Sin embargo, atendiendo a la propia situación excepcional, consideramos que la ley proveniente del congreso, no debería posibilitar que sea vetada por el ejecutivo, ello con el fin de romper la preeminencia de dicho poder, sino que, en caso de de desacuerdo con el contenido del decreto ley, el presidente de la república pueda denunciar la validez del decreto ley ante el tribunal constitucional (como lo regulan las constituciones de Ecuador y Venezuela) para que sea éste el que determine su regularidad constitucional.

Por ello, a continuación esquemáticamente representamos dicha propuesta.



Una vez que hemos agotado el estudio de las implicaciones del decreto ley, en el principio de legalidad, así como su regulación en las constituciones iberoamericanas, a continuación pasaremos a desarrollar, bajo el mismo orden de análisis, lo relativo a los tratados internacionales.

2.1.3.- Los Tratados Internacionales ¹⁷⁹ y el Principio de Legalidad Tributaria. De acuerdo con la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, en su

¹⁷⁹ Loretta Ortiz, señala cuatro categorías en materia de integración de los Tratados Internacionales de derechos humanos al derecho interno. <http://www.pdhumanos.org/libreria/libro4/15.pdf>. Sobre el mismo tenor Imer Flores, opina que la jerarquía de los tratados en el Derecho Mexicano, sustentada por la SJCN no debe aplicarse para todos los tratados y señala una diferencia entre los Tratados Generales y los que se refieren a la materia económica. **Sobre la Jerarquía Normativa de Leyes y Tratados. A propósito de la (eventual) revisión de una tesis**, Cuestiones constitucionales, Número 13, Julio-diciembre 2005.

artículo 2, numeral inciso a), “se entiende por “tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”. En base a ello, Segunda Sala de la SCJN, establece que todo acuerdo, convenio, convención o tratado, constituyen un tratado y obliga a las partes celebrantes. Ello lo corrobora en la Tesis: 2a. XXVII/2003 con el rubro “**TRATADOS INTERNACIONALES. ADMITEN DIVERSAS DENOMINACIONES, INDEPENDIENTEMENTE DE SU CONTENIDO**”.¹⁸⁰

La anterior precisión es importante para delimitar el alcance de estos instrumentos jurídicos internacionales, en virtud de que existe una amplia y diversa denominación que las naciones le otorgan y que al final de cuentas representan el compromiso que los países firmantes adquieren.

Enseguida desarrollaremos algunos reglas básicas que en nuestra opinión, deben seguirse al celebrarse dichos tratados y que al igual que en el decreto ley, las hemos tomado de los propios textos constitucionales.

2.1.3.1.- Reglas básicas a considerar para la celebración y ratificación de los tratados internacionales. Como parte de estos lineamientos, desarrollaremos lo relativo a la autoridad competente para celebrar el tratado internacional, el control a priori en dichos instrumentos internacionales, su aprobación por el órgano legislativo, el compromiso internacional que se adquiere con su firma y ratificación en los Estados federales, así como la situación específica en México, de los tratados internacionales en materia fiscal y aduanera.

2.1.3.1.1.- La Celebración del Tratado Internacional por el Ejecutivo. La primera fase del tratado es que éste, sea celebrado por el presidente de la república¹⁸¹ y así lo determinan, entre otras constituciones las de: **Argentina** (artículo 99, numeral 11), **Bolivia** (artículo 96, numeral 2); **Brasil** (artículo 84, fracción VIII), **Chile** (artículo 32, numeral 17), **Colombia**¹⁸² (artículo 150, numeral 16), **Costa Rica**¹⁸³ (artículo 140 numeral 10), *-aunque también se confiere la*

¹⁸⁰ Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: XVII, Marzo de 2003, Página: 561.

¹⁸¹ Coincidimos con Guillermo Bruna Contreras, cuando establece que; “Bajo el prisma presidencial de nuestra Constitución, acentuado en la Constitución de 1980, todo el manejo de las relaciones exteriores se encuentra en manos del Presidente de la República, quien puede: a) conducir las relaciones políticas con las potencias extranjeras y organismos internacionales; b) llevar a cabo negociaciones; c) concluir, firmar y ratificar tratados, y d) designar a los embajadores, ministros diplomáticos y representantes ante organismos internacionales”. **LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN LA CONSTITUCIÓN DE 1980. JURISPRUDENCIA EN LA DÉCADA DE 1981-1989**, lus et Praxis v.9 n.1, Talca 2003. revista-praxis@utalca.cl.

¹⁸² El artículo 170, párrafo segundo de la Constitución Colombiana dispone que “No procede el referendo respecto de las leyes aprobatorias de tratados internacionales, ni de la Ley de Presupuesto, ni de las referentes a materias fiscales o tributarias”.

¹⁸³ Destacamos que de acuerdo al artículo 105 de la carta fundamental de Costa Rica, se enfatice que los Tratados Internacionales, es una forma de limitar la potestad de legislar de su Asamblea Legislativa.

facultad al primer ministro;- **Ecuador** (artículo 63, numeral 2),- que faculta al Rey para manifestar consentimiento del Estado;- **El Salvador** (artículo 168, numeral 4); **España** (artículo 93), **Guatemala** (artículo 183, incisos k) y o)); **México**¹⁸⁴ (artículo 131, párrafo segundo), **Paraguay** (artículo 238, numeral 7); **Perú** (artículo 118, numeral 11); **Portugal** (artículos 138, inciso b y 148, numeral 1, inciso b)-*aunque tratándose de Tratados en materia militar, los celebra el Consejo de la Revolución*;- **Uruguay** (artículo 168, numeral 20) –se prevé que la actuación puede ser con la actuación del ministro o consejo de ministros- y **Venezuela** (artículo 154 y 236, numeral 4).

En México, tratando de pasar por alto este requisito, en el sentido de que sea el presidente de la república, quien firme los tratados internacionales, el artículo 1, de la Ley sobre Celebración de Tratados, del 2 de enero del 2002, previene: “*Los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional público. Los acuerdos interinstitucionales sólo podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales*”.

Mónica Castillejos¹⁸⁵ sobre este tema, comenta el Amparo en revisión 822/2003, fallado el 25 de febrero de 2004, sobre el Tratado de Extradición entre México y los Estados Unidos de América y señala que “*la Corte interpretó la fracción del artículo 89 constitucional estableciendo en las consideraciones del proyecto que, el concepto de violación hecho valer era ineficaz, por estimar que el Presidente de la República estaba facultado para instruir a otros funcionarios para iniciar las negociaciones y firma de un tratado. Por lo cual, el Tratado, independientemente de lo anterior, resultaba válido si luego era ratificado personalmente por el titular del Ejecutivo Federal. Por lo anterior, el tratado no se consideró inconstitucional*”

¹⁸⁴ Genaro Góngora Pimentel referente a los Tratados internacionales, anota que; “*antes de 1934, existía una igualdad jurídica entre la Constitución y el Tratado (p.612), y creemos que así lo sostiene porque en algunos textos constitucionales que estuvieron en vigor (1824,1857y 1917) no se incluyó un enunciado que sujetara jurídicamente el Tratado a la Constitución, como sucedió con la reforma constitucional de 1934. Es más, así lo reconoce de alguna manera al decir que el artículo 133 de la Constitución de 1917 no dispuso que los tratados debían estar de acuerdo con la Constitución (p. 612). Cabe indicar que esta igualdad está en consonancia con la tesis del dualismo en materia internacional.*” Prólogo de la obra “**La Influencia del Derecho Internacional en el Derecho Mexicano**”, **La apertura del Modelo de Desarrollo de México**. Malpica de Lamadrid, Luis, Editorial Limusa S.A. de C.V., Grupo Noriega Editores, México 2002.

¹⁸⁵ **La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el control previo de la constitucionalidad de los tratados internacionales**, Breviarios Jurídicos, 37, Editorial Porrúa S.A., México 2005, páginas 90 y 92. La autora señala que en este fallo se tomó en cuenta la tesis “**TRATADO DE EXTRADICIÓN INTERNACIONAL CELEBRADO ENTRE MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA EL CUATRO DE MAYO DE MIL NOVECIENTOS SETENTA Y OCHO. NO ES INCONSTITUCIONAL POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA NO LO HAYA SUSCRITO PERSONALMENTE, SI INSTRUYÓ AL SECRETARIO DE RELACIONES EXTERIORES PARA SU NEGOCIACIÓN, Y LUEGO LO RATIFICÓ PERSONALMENTE**”. Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: VII, Mayo de 1998, Tesis: P. XLV/98, Página 133.

En nuestra consideración, al igual como lo sostenemos a propósito del decreto ley, sólo el presidente de la república, es el legitimado para la firma de los compromisos internacionales, en materia de Tratados y cualquier documento no firmado por éste, indudablemente que acarrea una irregularidad constitucional.

2.1.3.1.2.- El Control a priori o Ex ante de los Tratados Internacionales. Mónica Castillejos Aragón¹⁸⁶ señala que la conformidad de dichos instrumentos con la constitución, *“puede ser analizada desde un doble punto de vista; primero, en cuanto a la observancia de los procedimientos constitucionales relativos a la celebración del tratado internacional (constitucionalidad extrínseca o formal) y, segundo, en cuanto a la conformidad de su contenido con la Ley Fundamental (constitucionalidad intrínseca o material)”*

De las constituciones que analizamos, sólo las de **Chile** (*Artículo 82, numeral 2*); **Costa Rica** (artículo 10 inciso b); **Guatemala**¹⁸⁷ (artículo 272, inciso e)); **Ecuador** (artículo 162, párrafo segundo); **España** (*artículo 95, numeral 1*) y **Venezuela** (*artículo 336, numeral 5*), previenen un control a priori de dichos instrumentos internacionales, a través del Tribunal Constitucional, que puede ser denunciada por el Presidente de la República o cualquiera de sus cámaras o de un número determinado de sus miembros (constitución chilena); por cualquiera de los organismo del Estado (constitución guatemalteca), o por el Gobierno o cualquiera de sus cámaras (constitución española), o por el Presidente de la República o la Asamblea Nacional (Constitución Venezolana). En el caso de **Costa Rica** es a través de una consulta especializada, sin especificar, que órgano de gobierno puede formularla y en el de **Ecuador**,¹⁸⁸ sucede lo mismo, al no precisarse que órgano de gobierno hará la solicitud ante el Tribunal Constitucional.

Merece especial atención, que como una manera de control previo, se establece que en el caso de **Perú**¹⁸⁹ (artículo 56), los Tratados Internaciones deben ser

¹⁸⁶ Ibidem, página 33.

¹⁸⁷ Resaltamos que de la lectura del artículo 183, inciso k), de la constitución de Guatemala, parece desprenderse que antes de someter a ratificación del congreso, los Tratados internacionales, se puede pedir su aprobación. La redacción señala: *“Someter a la consideración del Congreso para su aprobación y antes de su ratificación, los tratados y convenios de carácter internacional y los contratos y concesiones sobre servicios públicos”*.

¹⁸⁸ El artículo 161, de la Constitución Ecuatoriana, establece incluso la materia sobre la que aprobará o no, los Tratados Internacionales y para ello dispone: *“Artículo 161. El Congreso Nacional aprobará o improbará los siguientes tratados y convenios internacionales: 1. Los que se refieran a materia territorial o de límites. 2. Los que establezcan alianzas políticas o militares. 3. Los que comprometan al país en acuerdos de integración. 4. Los que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución o la ley. 5. Los que se refieran a los derechos y deberes fundamentales de las personas y a los derechos colectivos. 6. Los que contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar alguna ley”*.

¹⁸⁹ Este pretendido control queda en entredicho, cuando el artículo 57 de la Constitución Peruana, permite al Presidente de la República, para que pueda *“celebrar o ratificar tratados o adherir a éstos sin el requisito de la aprobación previa del Congreso en materias no contempladas en artículo precedente. En todos estos casos, debe dar cuenta al Congreso”*.

aprobados, antes de su ratificación, en las materias de “1. Derechos humanos. 2. Soberanía, dominio o integridad del Estado. 3. Defensa Nacional. 4. Obligaciones financieras del Estado. También deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución”.

Se prevé una especie de control a priori, a través de la votación, en los casos siguientes:

Argentina (artículo 75, parte final), que expresa; “Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional”;

Costa Rica (artículo 7) al determinarse que “Los tratados públicos y los convenios internacionales referentes a la integridad territorial o la organización política del país, requerirán aprobación de la Asamblea Legislativa, por votación no menor de las tres cuartas partes de la totalidad de sus miembros, y la de los dos tercios de los miembros de una Asamblea Constituyente, convocada al efecto”;

El Salvador (artículo 28) que previene que en “La ratificación de los Tratados de Extradición requerirá los dos tercios de votos de los diputados electos” y de que (artículo 145), “No se podrán ratificar los tratados en que se restrinjan o afecten de alguna manera las disposiciones constitucionales, a menos que la ratificación se haga con las reservas correspondientes”, así como (artículo 146), “No podrán celebrarse o ratificarse tratados u otorgarse concesiones en que de alguna manera se altere la forma de gobierno o se lesionen o menoscaben la integridad del territorio, la soberanía e independencia de la República o los derechos y garantías fundamentales de la persona humana”, e igualmente de que (artículo 147) “Para la ratificación de todo tratado o pacto por el cual se someta a arbitraje cualquier cuestión relacionada con los límites de la República, será necesario el voto de las tres cuartas partes, por lo menos, de los Diputados electos”;

Guatemala (artículo 172), que expresa el requerimiento de “Mayoría calificada. Aprobar antes de su ratificación, con el voto de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso, los tratados, convenios o cualquier arreglo internacional, cuando: a) Se refieran al paso de ejércitos extranjeros por el territorio nacional o al establecimiento temporal de bases militares extranjeras; y b) Afecten o puedan afectar la seguridad del Estado o pongan fin a un estado de guerra” y;

Uruguay (artículo 185, numeral 7), que obliga a obtener “por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara, los tratados de paz, alianza, comercio y las convenciones o contratos de cualquier naturaleza que celebre el Poder Ejecutivo con potencias extranjeras”.

En el caso de la constitución de **Chile**, se establece que el control a priori debe ser antes de la promulgación de la ley. Sobre ello, el Tribunal constitucional Chileno,¹⁹⁰ respecto a la oportunidad procesal para impugnar *"la inconstitucionalidad del Acuerdo entre la República de Chile y la República de Argentina para precisar el recorrido del límite desde el Monte Fitz Roy hasta el Cerro Daudet"*, como asimismo del artículo I de dicho Acuerdo, Boletín 2285-10, resolvió:¹⁹¹

"15º. Que, descartada, por las razones señaladas, la posibilidad de aplicar la normativa válida para las leyes, este Tribunal concluye que tratándose de los tratados internacionales el requerimiento sólo puede formularse mientras el tratado se encuentra sometido a la aprobación del Congreso; 16º. Que, en el caso del presente requerimiento, de acuerdo a los antecedentes tenidos a la vista, la aprobación del tratado por el Congreso concluyó el día 2 de junio del presente año y se comunicó formalmente al Presidente de la República con fecha 9 del mismo mes, por oficio Nº 14.374, del H. Senado; 17º. Que, como el requerimiento fue presentado el día 10 de junio en curso, ello significa que el tratado, a esa fecha, ya no se encontraba sometido a la aprobación del Congreso, y que, por consiguiente, no podía promoverse conflicto de constitucionalidad. La facultad que tenían para ello los órganos legitimados, se había extinguido por encontrarse fuera de los límites previstos por la Constitución; 18º. Que en consecuencia, el requerimiento en estudio debe ser declarado inadmisibile por extemporáneo. Y, VISTOS, lo dispuesto en los artículos 82, Nº 2º, e incisos cuarto, quinto y sexto y 32, Nº 17, de la Constitución Política de la República, SE DECLARA: inadmisibile el requerimiento de fojas 1, por extemporáneo."

En el caso de **España**, se previene que respecto de los tratados internacionales que contengan estipulaciones contrarias a la constitución, se exige su revisión constitucional, sin prever plazo para ello. Sobre esta revisión a priori, destacamos el fallo del Tribunal Constitucional Español,¹⁹² que en lo medular sostuvo:

"6. La conclusión que se impone es, pues, la de que existe una contradicción, irreductible por vía de interpretación, entre el art. 8 B, apartado 1, del Tratado de la Comunidad Económica Europea, según quedaría el mismo redactado por el Tratado de la Unión Europea, de una parte, y el art. 13.2 de nuestra Constitución, de otra; contradicción que afecta a la parte de aquel precepto que reconocería el derecho de sufragio pasivo en las elecciones municipales a un conjunto genérico de personas (los nacionales de otros países miembros de la Comunidad) que no tienen la condición de españoles. La única vía existente en Derecho para superar tal antinomia, y para ratificar o firmar aquel

¹⁹⁰ Sentencia de 24 de junio de 1999, (Rol 288).

¹⁹¹ http://www.tribunalconstitucional.cl/roles/rol_n288.html.

¹⁹² Declaración del Tribunal Constitucional de 1-7-1992 acerca de la existencia o inexistencia de contradicción entre el artículo 13.2 de la Constitución Española y el artículo 8B, ap.1, del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea en la redacción que resultaría del art. G B, 10 del Tratado de la Unión Europea.

Tratado, es, así, la que ha previsto la Constitución en su art. 95.1: La previa revisión de la Norma fundamental en la parte de la misma que impone hoy la conclusión de esta Declaración. Dicha reforma constitucional habrá de remover el obstáculo contenido en el art. 13.2, que impide extender a los no nacionales el derecho de sufragio pasivo en las elecciones municipales.

De todo lo anteriormente expuesto se infiere la conclusión de que, al no contrariar el precepto examinado otra norma de la Constitución distinta al art. 13.2 de la misma, el procedimiento para la revisión constitucional, que prevé el art. 95.1, ha de ser el de carácter general u ordinario contemplado en el art. 167 de nuestra Ley fundamental. Con esta última declaración damos respuesta a la última de las cuestiones suscitadas por el Gobierno.

Fallo:

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCION DE LA NACION ESPAÑOLA,

Declara

1º Que la estipulación contenida en el futuro art. 8 B, apartado 1, del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, tal y como quedará redactado por el Tratado de la Unión Europea, es contraria al art. 13.2 de la Constitución en lo relativo a la atribución del derecho de sufragio pasivo en elecciones municipales a los ciudadanos de la Unión Europea que no sean nacionales españoles.

2º Que el procedimiento de reforma constitucional, que debe seguirse para obtener la adecuación de dicha norma convencional a la Constitución, es el establecido en su art. 167.

Publíquese esta Declaración en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a uno de julio de mil novecientos noventa y dos”.

Tratándose de México, diversos tratadistas se pronuncian porque haya un control preventivo de los tratados internacionales, entre ellos, Emmanuel Roa,¹⁹³ quien propone un control a priori, a través de *“una reforma constitucional que incida en la creación ex novo de un mecanismo de control previo de constitucionalidad de los tratados internacionales. . . la inclusión de un mecanismo de control de la constitucionalidad de los tratados internacionales, previo a su ratificación por parte del Senado de la República ciertamente, perfeccionaría el régimen normativo de protección y salvaguarda de la Constitución; evitaría la vinculación jurídica de México en el ámbito internacional sin antes proceder a las reformas o modificaciones del texto constitucional para prevenir las posibles contradicciones ad intra; ayudaría a la conservación de la coherencia y lógica del sistema de fuentes normativas mexicano, y, por supuesto, reforzaría la arquitectura constitucional en estos tiempos, en que la interacción internacional se da con un renovado y creciente vigor”.*

¹⁹³ **TRATADOS INTERNACIONALES Y CONTROL PREVIO DE CONSTITUCIONALIDAD: UNA PROPUESTA PARA EVITAR QUE LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA SEA MOTIVO DE RESPONSABILIDAD INTERNACIONAL PARA EL ESTADO MEXICANO.**
www.bibliojuridica.org/libros/1/92/10.pdf

En el mismo sentido se pronuncia Mónica Castillejos,¹⁹⁴ cuando dice: “se pretende lograr la participación conjunta entre los poderes. Es decir, lograr que el proceso de celebración de tratados sea un proceso completo, de manera tal que la labor desempeñada por el Ejecutivo y por el Senado se vea fortalecida con la participación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la revisión que realice ésta del texto constitucional”

Concretando: En el caso de la constitución mexicana, el control de los tratados internacionales es a posteriori, a través de los mecanismos de defensa previstos, como son: La acción de inconstitucionalidad, la controversia constitucional y el juicio de amparo¹⁹⁵ y así lo corrobora el Pleno de la SCJN, al considerar que es procedente la controversia constitucional, en contra de un tratado internacional en la Jurisprudencia 84/2004 denominada **TRATADOS INTERNACIONALES. SON NORMAS GENERALES Y, POR TANTO, SON IMPUGNABLES EN CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES.**¹⁹⁶

Resulta pertinente destacar, que si bien en la constitución chilena existe un control a priori de los tratados internacionales, en criterio sustentado en el ROL N° 247, de fecha catorce de octubre de mil novecientos noventa y seis, su Tribunal Constitucional expresa que no puede haber control a posteriori o posterior de los tratados internacionales y para ello expresa:

26°.- Que un planteamiento de esa naturaleza resulta inadmisibile, pues se aparta de la facultad que confiere el artículo 82, N° 5°, de la Constitución Política, por cuanto por la sola impugnación del Decreto N° 1.412, y de la eventual inconstitucionalidad del Décimo Protocolo Adicional, llevaría a este Tribunal a emitir un pronunciamiento material implícito sobre la constitucionalidad del Tratado de Montevideo de 1980, incorporado al ordenamiento jurídico interno y con plena validez jurídica, pronunciamiento de carácter represivo que le está vedado, en razón de que dentro de las facultades que taxativamente le confiere la Carta Fundamental, en su artículo 82, en ninguna de ellas se le autoriza para emitir juicios o pronunciamientos sobre la constitucionalidad de una norma jurídica de esta naturaleza, en vigencia;

27°.- Que en esta misma orientación este Tribunal Constitucional en la causa Rol N° 253, de 15 de abril de 1997, en su fundamento 7°, en la parte que interesa declaró: "Que aceptar que mediante la declaración de

¹⁹⁴ Ob.Cit., página 97

¹⁹⁵ En Juicio de Amparo, sobre la interpretación jerárquica entre la Ley Federal y los Tratados Internacionales el Primer Tribunal Colegiado En Materia Penal Del Segundo Circuito, resolvió la prevalencia del segundo en la tesis “**TRATADOS INTERNACIONALES. LA NORMA PROGRAMÁTICA PREVISTA EN LA FRACCIÓN III, INCISO B) DEL ARTÍCULO 128 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, ES CONTRARIA AL ARTÍCULO 8.2 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA DE DERECHOS HUMANOS.** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Mayo de 2005, Tesis: II.1o.P.137 P, Página: 1586

¹⁹⁶ Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: XX, Septiembre de 2004, Página: 1258. Controversia constitucional 33/2002. Jefe de Gobierno del Distrito Federal. 29 de junio de 2004.

inconstitucionalidad de un decreto se enjuicie implícitamente el contenido de una ley, importaría vulnerar gravemente un conjunto de normas constitucionales que consagran, mediante el reparto de competencia, el principio de supremacía constitucional en nuestro ordenamiento jurídico y, así también, en rigor, las atribuciones exclusivas de los distintos Poderes del Estado. En efecto, se infringiría, en primer término, el artículo 82 de la Carta Fundamental que contiene la enumeración taxativa de las facultades de este Tribunal, por cuanto en ninguna de ellas está autorizado para emitir juicios implícitos o explícitos sobre la constitucionalidad de una norma legal en vigencia, salvo en aquella contemplada en su número 3º respecto de los decretos con fuerza de ley, que no es el caso ...”;

28º.- Que esta conclusión no significa de manera alguna una abdicación de las atribuciones del Tribunal Constitucional, pues éste de conformidad con lo prescrito en el artículo 7º de la Carta Fundamental, actúa validamente siempre que lo haga dentro de su competencia y es evidente, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 82 de la misma Carta, que esta Magistratura carece de facultades para emitir pronunciamientos implícitos o explícitos sobre la constitucionalidad de un tratado o de una ley en vigor. Por consiguiente, al obrarse de esta manera se está dando estricta y cabal aplicación a los artículos 6º, 7º, 80º y 82º de la Ley Fundamental y, además, mediante una interpretación lógica y sistemática de su texto se evita que este Tribunal extienda su jurisdicción más allá de los límites que le señala la preceptiva constitucional;

Indudablemente que no compartimos este criterio, porque puede acontecer que un tratado internacional contravenga derechos fundamentales y bajo esta consideración, no podría ser revisado, a pesar de que dichos derechos estén amparados en la carta fundamental.

Una vez que hemos comentado los requisitos en torno a la autoridad competente para celebrar los tratados internacionales y el relativo al control a priori de dichos instrumentos jurídicos, enseguida desarrollaremos el lineamiento que se refiere a la aprobación que debe realizar o no, el órgano legislativo de dichos tratados.

2.1.3.1.3.- La Aprobación de los Tratados por el órgano Legislativo. En los países con sistema bicameral, como son: **Argentina**¹⁹⁷ (artículo 75), **Bolivia** (artículo 59, numeral 12); **Brasil** (artículo 49, fracción I); **Chile** (Artículo 50);

¹⁹⁷ Hacemos notar que una de las particularidades de la Constitución de Argentina (Artículo 75, numeral 22 parte final) referente a los Tratados sobre derechos humanos, consiste en que “Solo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara”, y que “Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional”.

Colombia¹⁹⁸ (artículo 150, numeral 16); **España**¹⁹⁹ (Artículo 94); **Paraguay**²⁰⁰ (202, numeral 9) y **Uruguay** (artículo 85, numeral 7), la aprobación se realiza por las dos cámaras. En **México** (artículo 76, fracción I) ésta se realiza sólo por el Senado de la República.

Destacamos los casos de **Perú**²⁰¹ (artículos 56 y 102, numeral 3); **Venezuela**, (artículo 154) cuya aprobación igualmente se realiza el poder legislativo y que hasta el decenio de los 90, contaba con dos cámaras y actualmente sólo tiene cámara de diputados.²⁰²

Humberto Nogueira,²⁰³ realiza una reflexión importante, tratándose de la constitución chilena, en el sentido de que a través del decreto ley, la Asamblea Nacional no puede delegar al ejecutivo, la aprobación o ratificación del tratado internacional, la cual compartimos, en virtud de que, -como ya lo comentamos en el apartado anterior relativo al decreto ley-) la intervención de estos dos poderes en una nación, es el mecanismo mínimo indispensable para los compromisos internacionales que asume un Estado.

Por ello sería muy riesgoso, por ejemplo; en el caso de Argentina, de que como medida “urgente” se emitiera un decreto ley para que el propio presidente de la república pudiera aprobar o ratificar un tratado internacional, o en España y Venezuela, cuyas constituciones no determinan la materia de la delegación y que pudiera otorgarse ésta, para aprobar o ratificar un tratado internacional.

La Constitución Mexicana, a través del artículo 9 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados en materia económica, para la aprobación de dichos instrumentos exige:

Artículo 9. *Para la aprobación de algún tratado ya firmado deberá someterse al*

¹⁹⁸ El artículo 164 de la Constitución Colombiana, obliga al Congreso, para que de “*prioridad al trámite de los proyectos de ley aprobatorios de los tratados sobre derechos humanos que sean sometidos a su consideración por el Gobierno*”.

¹⁹⁹ El artículo 94 numeral 1, de la constitución española establece las materias de aprobación en los Tratados Internacionales al señalar: “*Art. 94. 1. La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, en los siguientes casos: a) Tratados de carácter político. b) Tratados o convenios de carácter militar. c) Tratados o convenios que afecten a la integridad Territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I. d) Tratados o Convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública. e) Tratados o convenios que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución*”.

²⁰⁰ En el caso de Paraguay (artículo 224, numeral1), se prevé que el inicio de discusión para que se ratifiquen los Tratados Internacionales es en la Cámara de Senadores.

²⁰¹ El artículo 101, numeral 4, de la constitución Peruana, no permite que se delegue a la Comisión Permanente del Congreso, la facultad de aprobar los Tratados Internacionales

²⁰² **El Bicameralismo en las constituciones de América Latina**, Ruth Fuchs y Mirjam Hagele, Institut Für Iberoamerika-Kunde (IIK), Hamburg, Oktober 2002, Arbeitspapier Nr.7.

²⁰³ Ob.Cit.

Senado junto con los siguientes documentos:

- I. Un escrito con todas las acciones administrativas para aplicar los objetivos que correspondan conforme al tratado de que se trate;*
- II. Una explicación de cómo la aprobación del tratado afectará las leyes y reglamentos de México;*
- III. Los rubros que México concedió durante la negociación;*
- IV. La forma en que se cumplirán los objetivos que correspondan conforme al tratado firmado;*
- V. La manera en que el tratado cumple con los intereses de México, y*
- VI. Las reservas que los países miembros del tratado establecieron y las razones.*

Derivado de lo anterior, consideramos que una de las cuestiones fundamentales a dilucidar, tratándose de los tratados internacionales, se refiere a si el órgano legislativo puede modificarlos o no, cuando se le somete para su aprobación. Sobre este tema Guillermo Bruna Contreras²⁰⁴ opina que *“en materia de tratados la participación del Presidente es incontrastable, pues por sí mismo, con sus Ministros, embajadores y representantes, todos de su exclusiva confianza, tiene el monopolio de las negociaciones; los concluye, firma y ratifica siempre que quiera; los denuncia también cuando quiera, aunque sí de acuerdo a los términos de los tratados y sólo requiere del Congreso para su aprobación, el que sólo puede decir sí o no, sin proponer cambio alguno en sus términos. Además, puede dictar normas para cumplirlos, con la excepción única de materias de ley, pero respecto de las cuales puede recibir facultades delegadas del Congreso para dictar decretos con fuerza de ley”*.

Como ejemplo de que el Poder constituyente de manera expresa, señala la facultad al poder legislativo para aprobar o reprobado los tratados internacionales, encontramos los casos siguientes: **Colombia** (artículo 150, numeral 16); **Costa Rica** (artículo 121, numeral 4); **Ecuador** (artículos 139, numeral 7 y 161); **El Salvador** (artículo 131, numeral 7) **Guatemala** (artículo 171, inciso f); **Paraguay** (artículo 202, numeral 9); y **Uruguay** (artículo 85, numeral 7).

Independientemente de ello, en nuestra opinión no encontramos impedimento constitucional alguno, para que el poder legislativo pueda realizar modificaciones o rechazar incluso – en caso extremo-, el tratado internacional que se le somete para la aprobación, en virtud de que no existe supeditación de dicho poder al ejecutivo, salvo que el poder constituyente, desde la constitución así lo haya previsto expresamente.

En el caso de México, sería un caso extremo, que se pudiera rechazar la aprobación de un tratado internacional, en virtud de que, por ejemplo, el artículo 5 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados en materia económica, exige a las dependencias del ejecutivo, que al inicio del período de sesiones se le informe de las negociaciones iniciadas para la celebración de un tratado y desde ese momento, el senado puede realizar observaciones a las negociaciones iniciadas.

²⁰⁴ Ob.Cit.

Dicho precepto señala:

Artículo 5. *Al inicio de cada periodo ordinario de sesiones, el Senado, a través de las comisiones competentes, requerirá un informe a las Secretarías de Estado y a cualquier organismo de la administración pública federal que represente a México sobre el inicio de negociaciones formales de un tratado.*

El informe contendrá:

- I. Las razones para negociar así como las consecuencias de no hacerlo;*
- II. Los beneficios y ventajas que se espera obtener de la negociación y la expectativa de cumplir con los objetivos de esta ley que correspondan conforme al tratado que se pretende celebrar, y*
- III. Un programa inicial del proceso de negociación calendarizado.*

Las comisiones a las que se turne el informe podrán crear, por cada tratado, una subcomisión plural para dar seguimiento, proponer acciones legislativas, recabar y obtener información sobre el estado que guardan las negociaciones, entrevistar a servidores públicos, representantes de grupos de interés, peritos o cualquier persona que pueda aportar conocimientos y experiencia sobre las negociaciones.

Un vacío legal, que encontramos en las constituciones analizadas consiste en la falta de determinación del plazo para aprobar un Tratado Internacional. Como ejemplo, en México, tomamos el caso de la aprobación del Estatuto de Roma, que el gobierno de México firmó el 7 de septiembre de 2000. Incluso, el 6 de diciembre de 2001, el presidente de la república remitió al senado la iniciativa de reformas al artículo 21, CPEUM, que versa sobre la aceptación de la competencia de tribunales internacionales establecidos en tratados de los que México sea parte, así como sobre el cumplimiento, por parte de las autoridades nacionales, de las sentencias y resoluciones de éstos. Durante los periodos legislativos de septiembre de 2001 y de marzo de 2002, el senado de la república, no incluyó en su agenda el estudio de la iniciativa de reforma al artículo 21 constitucional. (Se reformó hasta el 20 de junio del 2005, cuando se publicó en el diario oficial de la federación)

Fue hasta el 28 de octubre de 2005, cuando nuestro país depositó ante la oficina de tratados de la Organización de las Naciones Unidas, en Nueva York, el instrumento de ratificación del Estatuto de Roma, que establece la Corte Penal Internacional y que fue aprobado por el senado de la república el 21 de junio de 2005. Con el depósito de este instrumento que tiene vigencia en territorio nacional a partir del primero de enero de 2006, México se convirtió en la nación número 100 en ratificarlo.

Referente a los compromisos que el Estado adquiere, con la firma de los tratados internacionales, Emmanuel Roa,²⁰⁵ establece los siguientes: *“La primera conduce a una obligación positiva para el Estado que ratifica (o “aprueba” , en la*

²⁰⁵ Ob.Cit.

terminología usada por nuestra Constitución federal) una convención internacional y que se traduce en el deber de “...introducir en su legislación las modificaciones que sean necesarias para asegurar la ejecución de los compromisos adquiridos”²⁰⁶ y “La segunda perspectiva deriva en una obligación de carácter negativo para el Estado, y se refiere a la obligación que éste adquiere de no poder “...invocar respecto de otro Estado su propia Constitución para sustraerse a las obligaciones que le impone el derecho internacional o los tratados en vigor” .²⁰⁷

Abordado que fue el lineamiento que se refiere a la aprobación del tratado internacional por el órgano legislativo, analizaremos uno de las cuestiones más polémicas en los Estados federales y que se refiere al compromiso que pueden adquirir los Estados federados sin haber participado en la celebración y aprobación de éstos.

2.1.3.1.4.- Es compromiso internacional, el adquirido por el Estado Federal, en los Tratados, aunque sólo sea a través de la firma del Presidente de la República y con la aprobación del Poder Legislativo. Es importante destacar que no encontramos regulación especial en los Estados federales en América Latina, como son Argentina, Brasil, México y Venezuela, en cuanto a la firma de los tratados internacionales, donde se va a obligar a las entidades federativas o provincias, así como al distrito federal o ciudad capital, junto con la federación.

Sí acaso, como parte del régimen federal, en la constitución Argentina, llama la atención que no sólo el ejecutivo federal puede celebrar tratados internacionales, sino también el ejecutivo local o de las provincias y para ello los artículos 124 y 125 de su constitución, establecen:

Artículo 124.- *Las provincias podrán crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines y podrán también celebrar convenios internacionales en tanto no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional. La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto.*

Artículo 125.- *Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y*

²⁰⁶ Corte Permanente de Justicia Internacional, Opinión Consultiva de 21 de febrero de 1925, *Intercambio de poblaciones griegas y turcas*, serie B, núm. 10, p. 20.

²⁰⁷ Corte Permanente de Justicia Internacional, Opinión Consultiva de 4 de febrero de 1932, *Tratamiento de los nacionales polacos y de otras personas de origen o lengua polaca en el territorio de Dantzing*, Serie A-B, núm. 44, p. 24. Véase, asimismo, Corte Permanente de Justicia Internacional, Sentencia de 26 de julio de 1927, *Fábrica de Chor-zow*. Competencia, serie A, núm. 9, p. 27.

establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios”.

Aquí el problema se agrava, para la Federación Argentina, con la posibilidad de que las provincias pueden celebrar tratados internacionales, toda vez que si no existe un control a priori de los tratados internacionales, puede acontecer que se comprometan internacionalmente, al Estado Argentino, por que en nuestra opinión, será éste, quien tendrá que responder por ellos.

En México, Edgar Corzo Soza, Manuel Becerra Ramírez y Jorge Carpizo,²⁰⁸ coinciden en que es acertado el criterio del Pleno de la SCJN, en la tesis **“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”**, cuando se sustenta que la firma de los tratados internacionales por el presidente de la república y aprobados por el senado obligan al Estado Mexicano, a pesar de que no intervengan las entidades federativas, en virtud de que fue voluntad del Poder Constituyente que estos órganos tuvieran capacidad para representar a la Nación.

El razonamiento del Pleno de la SCJN, en la tesis aludida, estableció:

*“Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”. No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: “LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.”; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal. **TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA***

²⁰⁸ Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Número 3. www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/.

Serna de la Garza,²⁰⁹ coincide con este criterio, pero agrega un argumento adicional para arribar a la conclusión y para ello dice, que a pesar del artículo 124, CPEUM, que reserva facultades a las entidades federativas, cuando nuestro país celebra un tratado, no lo hace como Federación, sino como “*Estado Federal Total*”. Y para ello agrega que “*Esta conclusión es siguiendo el pensamiento de Schmill, que alude a funciones normativas que se refieren al Orden constitucional, que no está otorgadas al orden federal ni local, como son los casos de “reformas o adiciones a la constitución, la reforma a la constitución en su orden geográfico, la suspensión de garantías y el control de constitucionalidad”.*”

Manuel Becerra²¹⁰ propone para la firma de los tratados internacionales por México, una importante recomendación, -que compartimos-, en el sentido de que si bien “*no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas; sin embargo, si persiste la preocupación de proteger la competencia de estas últimas, México no debe de olvidar la práctica común de insertar la llamada “cláusula federal”, que tiene el efecto de eximir al Estado de responsabilidad cuando en virtud de su organización federal, es decir, de diferentes competencias, no está en condiciones de asegurar el cumplimiento del Tratado Internacional*”

²⁰⁹ **EL PODER DE CELEBRAR TRATADOS INTERNACIONALES Y LA DIVISIÓN DE COMPETENCIAS DEL SISTEMA FEDERAL MEXICANO.** www.bibliojuridica.org/libros/1/92/10.pdf

²¹⁰ Citado por María Candelaria Pelayo, Revista Semillero de Ideas, de la Universidad Autónoma de Baja California. El 20 de abril del 2006, se dictaminó la Iniciativa para reformar los artículos 76 y 133, CPEUM, en materia de la aprobación de Tratados Internacionales y como parte de la justificación de la Iniciativa, se citó “*como ejemplo práctico, que en el Estado de Jalisco, se presentó un caso relacionado con la “Convención sobre la Protección de Menores y la Cooperación en materia de Adopción Internacional”, suscrita en la ciudad de la Haya en 1994. En esa Convención se estableció que el Sistema para el Desarrollo Integral de la Familia es la autoridad central de cada una de las entidades federativas en materia de adopciones internacionales, siendo que el Código Civil del Estado de Jalisco, en su artículo 554, dispone que la autoridad central en materia de adopciones internacionales es el Consejo de Familia de ese Estado*”. El texto propuesto para el artículo 133, CPEUM, era el siguiente: “*Esta Constitución; los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República con aprobación del Congreso de la Unión y la mayoría de las legislaturas de los Estados, cuando la materia sobre la que versen sea de su competencia; y las leyes del Congreso de la Unión que de ella emanen, serán, en ese orden, la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, tratados y leyes a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados*”, que como puede observarse, pretendía incorporar a la Cámara de Diputados, junto con el Senado y a las Entidades Federativas en la aprobación de los Tratados Internacionales que le afectaran, sin embargo dicha propuesta no fue aprobada. “**DICTAMEN DE LAS COMISIONES UNIDAS DE PUNTOS CONSTITUCIONALES; FEDERALISMO Y DESARROLLO MUNICIPAL; Y ESTUDIOS LEGISLATIVOS, PRIMERA SOBRE LA INICIATIVA PARA REFORMAR LOS ARTICULOS 76, FRACCIÓN I, y 133 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**”. www.senado.gob.mx.

Dicha cláusula federal, Maria Candelaria Pelayo²¹¹ indica que: *“Su texto expresa: Los Estados partes que tenga dos o más unidades territoriales en las que rijan distintos sistemas jurídicos relacionados con cuestiones tratadas en la presente Convención (como de hecho es el caso de México en donde tenemos 32 unidades territoriales con 32 legislaciones diferentes en materias de competencia local), podrán declarar, en el momento de la firma, ratificación o adhesión, que la Convención se aplicará a todas sus unidades territoriales, o solamente a una o más de ellas. Desafortunadamente, por lo general, México, a diferencia de otros Estados federales, como Estados Unidos de América y Canadá, no hace uso de esta cláusula, por lo que de acuerdo con el artículo 29 de la convención, los tratados que celebramos, aún cuando versen sobre materias de competencia local, son obligatorios para efectos internacionales en la totalidad del territorio mexicano. Por lo anterior, al no hacer valer la cláusula federal, corremos el riesgo de incurrir en responsabilidad internacional en el caso de que motu proprio o a instancia de parte, una autoridad mexicana dejara de aplicar un tratado por considerarlo anticonstitucional”*.

Una vez que hemos estudiado el tema de las implicaciones de la firma y aprobación de los tratados internacionales por los Estados federales y las implicaciones que pueden adquirir los Estados federados sin haber participado en la celebración y aprobación de éstos, desarrollaremos el tema de la jerarquía jurídica que tienen dichos instrumentos en el derecho interno de los países que lo celebran.

2.1.3.1.5.- La Jerarquía de los Tratados Internacionales y su incorporación al Derecho Interno. Las constituciones de la mayoría de los países consultados, coinciden que los tratados internacionales se ubican, jerárquicamente subordinadas a la carta fundamental, pero prevalecen sobre las leyes federales, como son los casos de regulación expresa de **Brasil** (artículo 5, fracción LXXVII, numeral 2); **Chile** (artículo 5, párrafo segundo); **Ecuador** (artículo 163); **El Salvador** (artículo 144); **México**²¹² (artículo 133); y **Paraguay** (artículo 137 y 141). En las

²¹¹ Ob.Cit.

²¹² Juan Manuel Saldaña Pérez, compara la Jerarquía de los Tratados Internacionales en México con Estados Unidos de Norteamérica y concluye: “En México, un tratado (celebrado por el ejecutivo y aprobado por el senado), podría derogar y privar de su aplicación a una ley federal (aprobada por el Congreso) o un decreto, emitidos con anterioridad o posterioridad al mismo, lo cual además de limitar la facultad legislativa del Congreso de la Unión, contraviene el principio de Lex posterior deroga priori. En la práctica, los Estados Unidos adquieren la mayoría de sus compromisos internacionales mediante los “Congressional Executive Agreements” (CEA), cuya incorporación es indirecta en el derecho interno estadounidense. Una vez que el ejecutivo firma el compromiso internacional, lo presenta al Congreso como un proyecto de ley suyo, el Congreso lo interpreta, clarifica e incorpora al derecho interno a través de un Implementation Act. A nivel interno, en los Estados Unidos lo que obliga es el texto de la Implementation Act y no el texto del instrumento internacional acordado con los demás Estados (tratado, acuerdo etc.), lo cual contraviene el principio Pacta Sunt Servanda, consagrado en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. En México, el tratado firmado por el ejecutivo es de incorporación directa en el derecho mexicano, pues conforme a lo previsto en el artículo 133 de la Constitución, los tratados internacionales no requieren de un acto posterior del Estado para que tengan validez en el

constituciones de *Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Guatemala, España y Venezuela*, encontramos disposiciones especiales sobre la jerarquía de los Tratados, frente a la Constitución, que comentamos más adelante.

Destacamos que en Argentina, Pablo Bava Bussalino,²¹³ en relación con la jerarquía de los tratados internacionales, comenta que antes de emitirse la constitución de 1994, en los fallos 150, 157 y 217, *“la Corte Suprema venía considerando en su jurisprudencia tradicional que la Constitución tiene supremacía sobre los tratados constitucionales y que éstos tienen igual jerarquía que las leyes federales, siendo por lo tanto posibles de derogación de una ley federal posterior”*. Esto mismo acontecía en México, por virtud de la tesis del Pleno de la SCJN, con el rubro: **"LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."**²¹⁴

Como acertadamente lo razona el mismo Bava Bussalino, este criterio de que las Leyes Federales podían modificar un tratado, ponía en grave responsabilidad al Estado, por virtud de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la que *“incluye la obligación para el Estado nacional de abstenerse de invocar las disposiciones del derecho interno, como justificación del cumplimiento del tratado, con ello surgiría una clara obligación de asignar primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria”*.

Estos criterios fueron abandonados para reconocer la primacía de los tratados internacionales sobre las leyes federales en Argentina al dictarse los fallos ED. 148-354 y ED. 154-161 “Ekmedkdíán” y “Fibraca” y en México; al sustentarse la tesis **“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”**, que ya comentamos.

territorio nacional, por lo que México cumple sus compromisos internacionales (tratados) con estricto apego al principio Pacta Sunt Servanda. En los Estados Unidos, un CEA (Implementación Act.) tiene inferior jerarquía a una ley federal anterior, con base en la Grand Father Clause o Cláusula de Anterioridad, por lo que en caso de contradicción entre ambos instrumentos, prevalece la ley federal. En cambio, aunque en México no existe un criterio obligatorio, en su última tesis la SCJN ha determinado que en caso de conflicto entre un tratado y una ley federal, prevalece el tratado. Al momento en que México celebró un gran número de tratados internacionales de importancia fundamental, sobre diferentes materias, como la del comercio internacional, el criterio de la SCJN concedía igual jerarquía a los tratados internacionales respecto a las leyes federales y establecía con claridad que los tratados internacionales no tienen mayor jerarquía que las leyes federales. Conociendo este criterio, los Estados Unidos y demás parte de los tratados suscribieron el Tratado de Libre Comercio de América del Norte y la Organización Mundial del Comercio, entre otros, por lo que no existe razón para que después de más de una década, México otorgue unilateralmente mayor jerarquía a los tratados internacionales respecto a sus leyes federales. “La jerarquía de los tratados internacionales a la luz del derecho mexicano y estadounidense”. Verba Iuris, la palabra del Derecho. <http://www.cem.itesm.mx/derecho/verba-iuris/articulos/050207.html>

²¹³ **PRIMACIA DE LA CONVENCIÓN NACIONAL SOBRE LOS TRATADOS**, Editorial Astrea. www.astrea.com.ar/files/prologs/doctrina0151.pdf

²¹⁴ Precedente C/92, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27.

Recientemente, el Pleno del Tribunal Constitucional mexicano,²¹⁵ aclaró lo que se debe entender por leyes generales para los efectos de la ubicación de la jerarquía de los tratados internacionales y de la propia carta fundamental y para ello determinó:

“La lectura del precepto citado permite advertir la intención del Constituyente de establecer un conjunto de disposiciones de observancia general que, en la medida en que se encuentren apegadas a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituyan la “Ley Suprema de la Unión”. En este sentido, debe entenderse que las leyes del Congreso de la Unión a las que se refiere el artículo constitucional no corresponden a las leyes federales, esto es, a aquellas que regulan las atribuciones conferidas a determinados órganos con el objeto de trascender únicamente al ámbito federal, sino que se trata de leyes generales que son aquellas que pueden incidir válidamente en todos los órdenes jurídicos parciales que integran al Estado Mexicano. Es decir, las leyes generales corresponden a aquellas respecto a las cuales el Constituyente o el Poder Revisor de la Constitución ha renunciado expresamente a su potestad distribuidora de atribuciones entre las entidades políticas que integran el Estado Mexicano, lo cual se traduce en una excepción al principio establecido por el artículo 124 constitucional. Además, estas leyes no son emitidas motu proprio por el Congreso de la Unión, sino que tienen su origen en cláusulas constitucionales que obligan a éste a dictarlas, de tal manera que una vez promulgadas y publicadas, deberán ser aplicadas por las autoridades federales, locales, del Distrito Federal y municipales. LEYES GENERALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.”²¹⁶

Regresando al tema de la jerarquía de los tratados internacionales, Bava Bussalino,²¹⁷ -inspirado en Mauro Capelletti-, reflexiona que: *“Debemos transitar*

²¹⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Abril de 2007, Tesis: P. VII/2007, Página: 5. Véase también la tesis **“SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y LEY SUPREMA DE LA UNIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL”**. Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Abril de 2007, Tesis: P. VIII/2007, Página: 6

²¹⁶ Imer Flores, Ob.Cit., al comentar la tesis “TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”, opina que no todos los Tratados Internacionales prevalecen sobre las leyes federales y razona: “Como muestra basta un botón, el año pasado, el 2 de septiembre de 2004 fue publicado y entró en vigor al día siguiente una Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica que no viene a derogar a la Ley sobre la Celebración de tratados de 1992, y que por el contrario se funda precisamente en ella. . . su aprobación refuerza que los Tratados de comercio y derechos humanos no deben estar en el mismo cajón, y que los segundos deben prevalecer sobre los primeros”. Lo relevante de este punto de vista, es que dicha tratadista advierte en México, una jerarquía en los mismos Tratados Internacionales: Los Tratados Generales y los Tratados en materia económica, en el que los primeros prevalecen sobre los segundos. No compartimos este criterio, atendiendo a que, por una parte, el Poder Constituyente no realizó distingo alguno sobre los Tratados y, por otra, el Tribunal Constitucional Mexicano, -como intérprete de la Constitución Mexicana-, tampoco estableció jerarquías de Tratados Internacionales, en la tesis aludida.

²¹⁷ Ob.Cit.

*por la posibilidad de la armonización cuando el derecho constitucional admite la existencia y validez del derecho internacional, o bien como señala el art. 9 de la Constitución de Austria: las reglas generalmente reconocidas del derecho internacional tendrán validez como parte integrante del ordenamiento federal”.*²¹⁸

Analizado el lineamiento que se refiere a la jerarquía de los tratados internacionales en el derecho interno de los países iberoamericanos, pasaremos a estudiar un tema específico que alude a la problemática existente en el Estado federal mexicano, con la celebración de múltiples instrumentos internacionales en materia de libre comercio y para evitar la doble tributación. Por ello, a continuación pasamos a desarrollarlo.

2.1.3.1.6.- Los Tratados Internacionales en materia fiscal y aduanera en México. La propuesta de incorporar la cláusula federal antes comentada, deberá analizarse para determinar la conveniencia o no de incorporarla en los tratados internacionales, atendiendo a que el Estado Mexicano puede verse comprometido internacionalmente, si por ejemplo, las entidades federativas llegaran a demandar en controversia constitucional a la federación, por haberle disminuido participaciones federales, derivado de los convenios para evitar la doble tributación celebrados con diversos países, así como por la disminución o eliminación de aranceles, en materia del impuesto general de importación, derivado de los tratados de libre comercio.

Tratándose de los convenios para evitar la doble tributación, el senado de la república en México,²¹⁹ señala como objetivos de éstos que:

“Con la suscripción del Convenio, ambos Gobiernos buscan reflejar los cambios en su política fiscal que se han instrumentado en los últimos años, con el fin de que el Convenio logre cumplir con su principal objetivo: eliminar la doble tributación.

El Convenio tiene como objetivo principal eliminar la carga fiscal excesiva que resulta de la doble tributación, distribuyendo los impuestos entre el país de origen y el país de residencia de inversionistas, donde se grava el ingreso, a

²¹⁸ Esta armonización del Derecho Internacional, se plasma en México, en el artículo 27, CPEUM, cuando reconoce al Derecho Internacional, en materia del espacio situado sobre el territorio nacional y de aguas de los mares territoriales y en el artículo 89, fracción X, CPEUM, para observar “los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales”; así como la Constitución de Venezuela (artículo 155), pero únicamente para “resolver por las vías pacíficas reconocidas en el derecho internacional”.

²¹⁹ **DICTAMEN QUE APRUEBA EL CONVENIO ENTRE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y DE LA REPUBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y PROTOCOLO, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL DÍA VEINTICINCO DÍAS DEL MES SEPTIEMBRE DE DOS MIL TRES,** Gaceta 41, Senado de la República, 30 de marzo de 2004.

tasas de impuestos razonables, cuyos límites se establecen en el Convenio.

En razón de lo anterior, se establecen esquemas fiscales más equitativos, asimismo se evitan tratos discriminatorios, a los que están expuestos los contribuyentes en caso de que no se encuentren en su país de origen. En este aspecto se menciona la deducibilidad de los intereses, regalías y demás gastos pagados por las empresas de ambos países.

Reforzando lo anterior, en materia de dividendos, el Convenio señala que México permitirá a sus residentes acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta Mexicano, el Impuesto Sobre la Renta pagado en Brasil por la sociedad que distribuya los dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

En cuanto al intercambio de información, las dictaminadoras coinciden con el Convenio en la necesidad de esta acción se realice de manera discreta y que se aplique a los impuestos federales de cualquier clase o denominación a fin de evitar o perseguir delitos en esta materia.

Por otra parte, las utilidades derivadas de actividades empresariales sólo se gravarán en el Estado donde resida la empresa que las obtiene, salvo que ésta cuente con un establecimiento permanente en el otro Estado y la utilidad sea atribuible a dicho establecimiento.

Las Comisiones que dictaminan coinciden en que el Convenio permitirá fomentar los negocios, así como las inversiones entre ambos países, y propiciará mayores niveles de rentabilidad de las inversiones que se realicen en cada uno de éstos, incrementando las posibilidades de obtener mayor bienestar económico.

Un aspecto que resulta importante destacar es que el Convenio establece mecanismo de solución de controversias para los conflictos que puedan surgir de su aplicación e interpretación.

Cabe destacar, que nuestro país ha suscrito otros Convenios de esta naturaleza, que ya han sido aprobados por este Cuerpo Colegiado, destacando los celebrados con los siguientes países: Alemania, Indonesia, Bélgica, Canadá, Corea, Chile, Dinamarca, Ecuador, España, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido de la Gran Bretaña, República Checa, Rumanía, Singapur, Suecia y Suiza”.

Es decir, los denominados convenios para evitar la doble tributación, disminuyen o eliminan la tasa de retención para los extranjeros, residentes en el extranjero (siempre que lo acrediten), cuando tienen alguna fuente de riqueza en el país, lo que desde luego reduce la recaudación federal participable a las entidades federativas y a los municipios. Algunos de los Convenios para Evitar la doble Tributación son:²²⁰

²²⁰ Anexo 10 de la RESOLUCION Miscelánea Fiscal para 2007, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de octubre del 2006.

Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1998.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1992.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para el intercambio de información tributaria.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1993.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Corea para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1996.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1995.
Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria.	Aplicable a partir del 18 de enero de 1990.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1994.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1993.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1996.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino de Noruega para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1997.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1995.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Singapur para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1996.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Suecia para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1993.
Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Finlandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1999.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y al patrimonio.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 2000.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Ecuador para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 2001.

Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Estado de Israel para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.	Aplicable a partir de 1o. de enero de 2000.
Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Rumania para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el capital.	Aplicable a partir del 1o. de enero de 2002.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Checa para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio	Aplicable a partir del 1o. de enero de 2003.
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta	Aplicable a partir del 1o. de enero de 1997.

Otro caso de reducción en las participaciones federales para los Estados y municipios, consiste en el otorgamiento de preferencias arancelarias a mercancías importadas provenientes de países con los que se tiene celebrado algún tratado de libre comercio. A la presente fecha, México tiene firmados 11 tratados comerciales y un Acuerdo de Asociación Económica con Japón, como se representa enseguida:

Tratado	Países	Publicación DOF	Entrada en vigor
Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN)	Estados Unidos y Canadá	20 de diciembre de 1993	1 de enero de 1994
Tratado de Libre Comercio del Grupo de los Tres (TLC-G3)	Colombia. Venezuela se separó del TLC el 19 noviembre del 2006	9 de enero de 1995	1 de enero de 1995
Tratado de Libre Comercio México-Costa Rica	Costa Rica	10 de enero de 1995	1 de enero de 1995
Tratado de Libre Comercio México-Bolivia	Bolivia	11 de enero de 1995	1 de enero de 1995
Tratado de Libre Comercio México-Nicaragua	Nicaragua	1 de julio de 1998	1 de julio de 1998
Tratado de Libre Comercio México-Chile	Chile	28 de julio de 1999	1 de agosto de 1999
Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea (TLCUEM)	Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal, Reino Unido y Suecia. El 1° de mayo de 2004 se incorporaron diez nuevos miembros a la Unión	26 de junio de 2000	1 de julio de 2000

	Europea: Chipre, Eslovenia, Malta, República Checa, Hungría, Polonia, Estonia, Eslovaquia, Letonia y Lituania.		
Tratado de Libre Comercio México-Israel	Israel	28 de junio de 2000	1 de julio de 2000
Tratado de Libre Comercio México-Triángulo del Norte	El Salvador, Guatemala y Honduras	14 de febrero de 2001	15 de marzo de 2001 con El Salvador y Guatemala y 1 de junio de 2001 con Honduras
Tratado de Libre Comercio México-Asociación Europea de Libre Comercio	República de Islandia, e l Reino de Noruega, el Principado de Liechtenstein y la Confederación Suiza.	29 de junio de 2001	1 de julio de 2001
Tratado de Libre Comercio México-Uruguay	Uruguay	14 de julio de 2004	15 de julio de 2004
Acuerdo de Asociación Económica México-Japón (AAE)	Japón	31 de marzo 2005	1 de abril de 2005

http://www.economia.gob.mx/pics/p/p1794/TRATADOS_DE_LIBRE_COMERCIO.pdf

La preferencia arancelaria se concede, cuando se muestra el certificado de origen de la mercancía importada, siempre que éste sea llenado con los requisitos previstos en cada tratado.

Por ello, la disminución a la recaudación federal participable, a que alude el artículo 2, LCF, queda demostrada, cuando se reduce a las entidades federativas y a los municipios, la percepción del impuesto sobre la renta y del impuesto general de importación, por los convenios para evitar la doble tributación y los tratados de libre comercio. Dicho precepto señala:

“El Fondo General de Participaciones se constituirá con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la federación en un ejercicio. La recaudación federal participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.

No se incluirán en la recaudación federal participable, los impuestos adicionales del 3% sobre el impuesto general de exportación de petróleo crudo, gas natural y sus derivados y del 2% en las demás exportaciones; ni

tampoco los derechos adicionales o extraordinarios, sobre la extracción de petróleo.

Tampoco se incluirán en la recaudación federal participable, los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa; ni los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos y sobre automóviles nuevos, de aquellas entidades que hubieran celebrado convenios de colaboración administrativa en materia de estos impuestos; ni la parte de la recaudación correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios en que participen las entidades en los términos del artículo 3o.-A de esta Ley; ni la parte de la recaudación correspondiente a los contribuyentes pequeños que las entidades incorporen al Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 3o.-B de esta Ley; ni el excedente de los ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 15% a los ingresos por la obtención de premios a que se refieren los artículos 130 y 158 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta”.

Agotado el tema de los lineamientos que en nuestra consideración, deben regir tanto al decreto ley, como a los tratados internacionales, queremos abordar la problemática de que como impactan a los derechos fundamentales del contribuyente estas figuras creadas por el poder constituyente. Este impacto lo enfocamos hacia el aumento, excepción o disminución de la carga tributaria que, excepcionalmente el poder ejecutivo, por mandato del poder constituyente, puede realizar en beneficio o perjuicio del contribuyente y para ello procedemos al análisis correspondiente

2.1.4.- Los Derechos Fundamentales en materia tributaria, en los Decreto Ley y en los Tratados Internacionales. Como ya lo dijimos, la cuestión a dilucidar, es determinar si a través del decreto ley y de los tratados internacionales, se puede aumentar, otorgar regímenes de excepción o disminuir la carga tributaria de los contribuyentes.

2.1.4.1.- Los Derechos Fundamentales del Contribuyente en el Decreto Ley o en la legislación delegada. Sobre este punto, en nuestra opinión, la conclusión lógico-jurídica sería la siguiente:

I.- Si el poder constituyente, en las cartas fundamentales, prevé expresamente dicha atribución, es innegable entonces que el poder constituido, a través del decreto ley puede facultar al poder ejecutivo, para aumentar, otorgar regímenes de excepción o disminuir la carga tributaria de los contribuyentes.

Como ya lo analizamos, en el punto 2.1.2.3 de este capítulo, sólo en el caso de las constituciones de **Colombia** (artículo 215) y **Ecuador** (artículo 181, numeral 1), se permite expresamente alterar los elementos de la contribución, mediante el decreto ley, pero tratándose de situaciones de emergencia.

En el caso de **Perú**, el propio poder constituyente, estableció esta posibilidad (artículo 74), que es una situación parecida a lo previsto en la constitución de

México (artículo 131), que permite en materia de contribuciones al comercio exterior, que a través del decreto ley se puedan “*aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras*”.

En el caso de **Argentina** (artículo 76), sólo incluye las “*materias determinadas de administración o de emergencia pública*”, por lo que no consideramos que a través de ésta, se pudiera restringir el ámbito de los derechos fundamentales. Ya vimos, en el apartado 2.1.2.3 de este trabajo, que la Ley 25.414, en estados de emergencia puede otorgar reducciones o estímulos fiscales a los contribuyentes, es decir, concede beneficios pero no mayores cargas impositivas.

II.- Si el poder constituyente, en la constitución no establece la materia que se puede delegar al poder ejecutivo, consideramos que el poder constituido a través del decreto ley, no puede facultar al ejecutivo para que aumente, conceda regímenes de excepción o disminuya la carga tributaria de los contribuyentes.

Esta situación se advierte en las Constituciones de **Colombia, Ecuador, España, Panamá, Perú, Portugal y Venezuela**, donde no se precisa la materia que se delegara, de ahí que, en nuestra opinión a través de la ley habilitante, no se puede facultar al ejecutivo para aumentar, otorgar regímenes de excepción o disminuir la carga tributaria de los contribuyentes.

Relacionado con ello, el constitucionalista venezolano, Allan Brewer,²²¹ arriba a la conclusión de que en Venezuela, los decretos ley, no pueden abordar dicha materia, en virtud de que, “*la esencia del estado de Derecho en cuanto al régimen de los derechos y garantías constitucionales, es el de la garantía de la reserva legal, es decir, que las regulaciones, restricciones y limitaciones a los derechos y garantías constitucionales, sólo pueden ser establecidas mediante ley formal y “ley”, conforme al artículo 202 de la constitución, no es otra cosa que “el acto sancionado por la Asamblea nacional como cuerpo legislador”, es decir, el acto normativo emanado del cuerpo que conforma la representación popular*”.²²²

2.1.4.2.- Los Derechos Fundamentales en los Tratados Internacionales. En torno a este tema, al igual que lo sustentamos en el decreto ley, la conclusión lógico-jurídica que estableceríamos sería la siguiente:

I.- Si el poder constituyente, en la constitución prevé expresamente, que a través de estos instrumentos internacionales, se puede aumentar, otorgar regímenes de excepción o disminuir la carga tributaria de los contribuyentes, es innegable entonces que si existe esta atribución.

²²¹ Ob.Cit.

²²² La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la Opinión Consultiva 6/87 de 09-03-86, “*ha establecido que la expresión “leyes” contenida en esta norma sólo puede referirse a los actos legales emanados de “los órganos legislativos constitucionalmente previstos y democráticamente electos, y que, en el caso de Venezuela, es la Asamblea Nacional*”.

Los casos que analizamos enseguida se refieren al reconocimiento expreso de los tratados internacionales, como complementarios de los derechos fundamentales del derecho interno, que aunque no se refieren expresamente a la materia tributaria, podríamos establecer, que si a través de los tratados que abordan derechos humanos, se prevé regímenes especiales en materia fiscal, se entendería que aumentan la protección de los contribuyentes en este ámbito.

Podríamos destacar, por ejemplo, la obligación de establecer regímenes especiales de tributación para las personas con capacidades diferentes (exenciones en las compras de prótesis), o de otorgar incentivos fiscales para la contratación de las personas adultos mayores o para los contribuyentes que construyen vivienda, así como el caso del derecho a la alimentación, que obliga al Estado a proteger el mínimo vital de las personas.

En el caso de la *Constitución de Argentina*, en su artículo 75, reconoce los tratados internacionales siguientes: *“La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño”*, y previene que *“tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos”*.

En los casos de *Brasil*, (artículo 5, fracción LXXVII, numeral 2), se expresa que *“Los derechos y garantías expresadas en esta Constitución no excluyen otros derivados del régimen y de los principios por ella adoptados, o de los tratados internacionales en que la República Federativa de Brasil sea parte”*, y de *Chile* (artículo 5, párrafo segundo), se admite que la soberanía del país se limita por *“el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes”*. Por lo que consideramos, que en ambos casos, se está ampliando el régimen de los derechos fundamentales que los Tratados prevén.

En la constitución de *Colombia* (artículos 93 y 94), encontramos un reconocimiento expreso de que los derechos fundamentales derivados de los tratados internacionales tienen la misma jerarquía que la constitución y para ello previenen *“Artículo 93.- Los tratados y convenios internacionales ratificados por el Congreso, que reconocen los derechos humanos y que prohíben su limitación en*

los estados de excepción, prevalecen en el orden interno. Los derechos y deberes consagrados en esta Carta, se interpretarán de conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados por Colombia” y “Artículo 94.- La enunciación de los derechos y garantías contenidos en la Constitución y en los convenios internacionales vigentes, no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona humana, no figuren expresamente en ellos”. Igual sentido se desprende de la carta fundamental de Venezuela (artículo 23), cuando dispone que “Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y la ley de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público”.

La constitución **Guatemalteca** (artículo 46), dispone expresamente que existe “Preeminencia del Derecho Internacional” y para ello determina que “Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”, aunque el artículo 204 de su misma carta fundamental, contradice lo anterior, al señalar que “Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado”. Bajo nuestra consideración, si nos basáramos en la interpretación preferente de los derechos humanos, diríamos que lo previsto en los tratados internacionales en esta materia, prevalecen sobre la propia constitución.

Cuestión similar, es lo previsto en la Constitución de **España**, cuando en el artículo 10, numeral 2, se previene que “Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”, lo que en nuestra opinión significa que la constitución, en materia de interpretación de los derechos humanos se supedita a los tratados internacionales.

En las constituciones de **Bolivia, Ecuador, El Salvador, México,**²²³ **Paraguay, Portugal y Uruguay**, que hemos venido analizando, no encontramos disposición expresa que a través de los tratados internacionales se faculte para aumentar, otorgar regímenes de excepción o disminuir la carga tributaria de los contribuyentes.

²²³ En el caso de México, existen algunas disposiciones expresas que limitan a los tratados internacionales para que restrinjan Derechos humanos, como por ejemplo, el artículo 15, CPEUM (limitación para la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos).

B.- Si el poder constituyente, en la carta fundamentales, no prevé expresamente, que a través de los tratados internacionales, se faculte para aumentar, otorgar regímenes de excepción o disminuir la carga tributaria de los contribuyentes, es irrefutable que pueda ejercerse dicha atribución.

De lo previsto anteriormente, coincidimos con Manuel Becerra,²²⁴ cuando establece que *“si hablamos de una jerarquía, podríamos afirmar que los tratados en materia de derechos humanos no serían superiores a la constitución pero si estarían al mismo nivel, ya que se podrían colmar las lagunas que ésta pudiera tener en materia de derechos humanos”*.

Aplicado este razonamiento a las garantías fundamentales del contribuyente que abordamos en este trabajo, diríamos que los tratados internacionales no pueden: 1) modificar obligaciones tributarias (*establecer mayores requisitos que los previstos en la carta fundamental*) y; 2) alterar la manera de tributar (*sujetos, hecho imponible, tasa o tarifa y exenciones*) que el poder constituido ha previsto.

Realizado el análisis de las figuras del decreto ley y de los tratados internacionales, a la luz del principio de legalidad tributaria, así como sus implicaciones en las garantías fundamentales del contribuyentes, procederemos a desarrollar el segundo apartado de este capítulo que versa sobre las fases del proceso legislativo para la creación de la ley (lege promulgata).

El estudio que desarrollaremos se enfoca hacia la creación de la ley fiscal, desde su iniciativa, discusión y aprobación, hasta su publicación.

²²⁴ Ob.Cit. En el mismo tenor, Edgar Corzo, expresa *“que si el tratado obliga a ampliar la esfera de libertades de los gobernados o compromete al Estado a realizar determinadas acciones en beneficios de grupos humanos tradicionalmente débiles, deben considerarse constitucionales. Situación que no se aceptaría si se mermara la esfera de protección que la Constitución da per se a los gobernados”*. Cuadernos constitucionales, Ob.Cit.

SEGUNDA PARTE:

2.2. El Principio de la Lege Promulgata o las formalidades que deben regir al proceso de creación de la ley tributaria. En esta apartado analizamos, el denominado principio de legalidad en sentido formal, conocido como "*Principio Lege Promulgata*", o el proceso legislativo que da origen a la ley, el cual forma parte además, de los derechos fundamentales de seguridad jurídica, que implica, a decir de Antonio E. Pérez Luño²²⁵ que para que una norma jurídica sea obligatoria, debe o debió ser adecuadamente promulgada, o sea "*tiene que haber sido dada a conocer a sus destinatarios mediante las formalidades que se establezcan en cada caso*"

Relacionado con la garantía de seguridad jurídica, Ataliba,²²⁶ la conceptualiza en el sentido de "*1º) que la Administración respete la ley; y 2º) que el legislador respete la Constitución, dado que ya no basta que la Administración esté sometida a la ley, sino que es también necesario que la ley esté sometida a la Constitución, que haya un orden jurídico superior al mismo legislador, superando así el dogma de la soberanía popular por la soberanía del pueblo en la Constitución*", lo que viene a corroborar, el principio de la "lege promulgata", en el sentido de que la ley, para ser obligatoria, debió ceñirse a las formalidades para su emisión, es decir, al proceso legislativo que la rige.

2.2.1.- Las Fases del Proceso Legislativo. En opinión de Pedroza de la Llave,²²⁷

²²⁵ Citado por Miguel Carbonell, "**Los Derechos Fundamentales en México**". . Ob.Cit., página 586. Pérez Luño, señala además que el Principio de Seguridad jurídica tiene dos connotaciones, la "**corrección estructural**", que atiende a que la estructura del ordenamiento sea correcta o justa, mientras que la "**corrección funcional**", se refiere a que funcione adecuadamente, pero atendiendo a los poderes públicos, dicho de otra manera, que al aplicarse la ley, se respete ésta. En la corrección estructural, se encuentran además los principios de la **Lege Manifiesta**, consistente en que "*las normas jurídicas en general deben ser claras, comprensibles, alejadas de formulismos oscuros y complicados*", la **Lege Plena**, que se traduce en que "*las consecuencias jurídicas de alguna conducta deben estar tipificadas en un texto normativo*", de tal manera que "*solamente con base en alguna de las normas pertenecientes al sistema jurídico un juez o una autoridad administrativa nos podrá imponer, llegado el caso, algún tipo de consecuencia jurídica por nuestra conducta*" y la **Lege stricta**, representada porque en "*algunas áreas de la conducta pueden ser reguladas solamente mediante cierto tipo de normas*", pero en el caso de bienes jurídicos de gran importancia, se excluye "*la posibilidad de que tales bienes sean regulados por otras fuentes del derecho o por sujetos distintos al Poder Legislativo*". A propósito del Principio de Lege Manifiesta, Miguel Carbonell, (Ob.Cit., Página 679) alude a la teoría de la Corte Suprema de los Estados Unidos que denomina "**nulidad por vaguedad**", y expresa que "*una norma es vaga según el criterio de la Corte cuando "hombres de inteligencia común deben necesariamente aventurar cuál es su significado y discrepar acerca de su aplicación"*".

²²⁶ Citado por José Osvaldo Casás, **Los principios del Derecho Tributario**. Aequitas virtual, <http://www.salvador.edu.ar/ua1-4-ab.htm>

²²⁷ "**Congreso General Mexicano. Análisis sobre su evolución y funcionamiento actual**", Editoría Porrúa S.A., México 2003. En criterio de la Segunda Sala de la SCJN en México, el proceso de creación de ingresos no tributarios, es diferente y para ello sustenta: **CONTRIBUCIONES. CARECEN DE ESTA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO CUYO ESTABLECIMIENTO ESTÁ CONDICIONADO AL DESARROLLO DE UN PROCEDIMIENTO EN EL QUE SE ESCUCHE A**

proceso legislativo “consiste en que éste o sus cámaras resuelven, después de un proceso determinado por la Constitución, la estructura sistemática de reglas de carácter general observable, que denominamos en la ciencia del derecho como normas jurídica” y que “tiene en otros países generalmente seis etapas, nosotros consideramos que en México éste está compuesto por siete etapas: la iniciativa, la discusión, aprobación, sanción, promulgación, publicación y la iniciación de su vigencia”

Por su parte el Pleno de la SCJN, en la Ejecutoria del precedente “**INICIATIVA DE LEYES Y DECRETOS. SU EJERCICIO ES IMPUGNABLE MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO, POR FORMAR PARTE DEL PROCESO LEGISLATIVO**”, establece como fases del proceso legislativo, las siguientes:

“a) Iniciativa. Se traduce en el acto por virtud del cual, los sujetos autorizados constitucionalmente por el artículo 71, presentan o proponen, ante la Cámara

LOS GOBERNADOS QUE PUEDAN VERSE AFECTADOS Y A QUE EL ÓRGANO INVESTIDO DE LA RESPECTIVA ATRIBUCIÓN ACREDITE QUE DETERMINADOS HECHOS DEL PASADO JUSTIFICAN SU CREACIÓN. Si bien es cierto que la potestad tributaria en su expresión positiva, consistente en establecer contribuciones, resulta indispensable para captar los recursos necesarios para financiar las actividades estatales y debe ceñirse, por regla general, a un proceso legislativo, también lo es que su ejercicio no está condicionado a que se desarrolle un procedimiento en el que se escuche a los gobernados que podrían ver afectado su patrimonio con motivo de la creación de un tributo y, menos aún, a que el órgano dotado de tal potestad acredite determinadas circunstancias de hecho que justifican su ejercicio. Lo anterior se corrobora con el contenido de los artículos 31, fracción IV, 71, 72, 73, fracciones VII y XXIX, 74, fracción IV, 115, fracción IV, 116, 117, fracciones IV a VII, 118, fracción I, 122, apartado C, base primera, fracción V, inciso b) y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que disponen que la potestad tributaria, para su desarrollo, se encuentra sometida, en principio, a ser ejercida mediante un acto formalmente legislativo que, generalmente, debe sujetarse a un proceso de iniciativa, deliberación, aprobación y promulgación, destacando que en estas etapas las autoridades competentes no se encuentran obligadas a escuchar a quienes podrían ver afectado su patrimonio con la contribución respectiva, ni a acreditar los hechos acontecidos en el pasado que justifican la creación de ésta. Además, si bien las citadas contribuciones deben cumplir con los requisitos de proporcionalidad, equidad tributaria y encontrarse destinadas al gasto público, ello no condiciona al respectivo órgano legislativo a acreditar que hechos sucedidos en el pasado justifican su establecimiento, pues el cumplimiento de estos requisitos materiales no guarda relación con los motivos que llevaron al legislador a crear la contribución. En el mismo tenor, aun cuando en la propia Constitución Federal se establecen algunas limitantes a las fuentes de riqueza que pueden ser gravadas por el Congreso de la Unión y por las Legislaturas Locales, ello no implica, en manera alguna, que antes de crear un tributo deban acreditarse las circunstancias que lo justifican. En consecuencia, se afirma que las prestaciones patrimoniales de carácter público, cuya creación se encuentra condicionada al desarrollo de un procedimiento en el que se escuche a los afectados y al acreditamiento de ciertos hechos, no constituyen una expresión de la potestad tributaria del Estado, sino de una diversa atribución que tiene como finalidad crear una carga económica a todos aquellos que realicen una actividad que se estima contraria a algún bien jurídico que a juicio del legislador debe tutelarse, pero que no están destinadas a solventar el desarrollo de actividades propias del Estado, por lo que a tales prestaciones no debe exigírseles el cumplimiento de los principios constitucionales de justicia tributaria ni para su cobro puede la autoridad competente omitir otorgar a los gobernados su derecho de defensa previo a la emisión del acto que les prive en definitiva de su patrimonio. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Agosto de 2001, Tesis: 2a. CXVII/2001, Página: 214

de origen del Congreso de la Unión que corresponda, un proyecto de ley o decreto, con lo cual se pone en marcha el mecanismo para la formación de las leyes en nuestro sistema constitucional.

b) Discusión. Es la etapa del proceso legislativo en la cual, con arreglo a las disposiciones consagradas en el Reglamento de Debates, se examinan las iniciativas de ley o decreto por los legisladores en cada una de las Cámaras que integran el Congreso Federal y se hace el intercambio de opiniones en favor o en contra de la proposición.

c) Aprobación. Una vez agotada la discusión en el seno de la Cámara de origen, se recoge la votación nominal de los legisladores, la cual, de ser suficiente, provocará la aprobación del proyecto de ley o decreto, debiendo entonces remitirse para su discusión y aprobación a la Cámara revisora. Debe destacarse que el proceso de discusión y aprobación de las iniciativas debe realizarse de manera sucesiva en ambas Cámaras, por así establecerlo el epígrafe del artículo 72 constitucional, siendo que por lo que toca a los proyectos de decretos o leyes que versen sobre empréstitos, contribuciones, reclutamiento de tropas y responsabilidades políticas de servidores públicos, la discusión deberá realizarse primero en la Cámara de Diputados, fungiendo como revisora la de Senadores; por lo demás, no existe impedimento constitucional para que la etapa de discusión se inicie, indistintamente, en cualquiera de las Cámaras.

d) Sanción. Una vez aprobado un proyecto de ley por ambas Cámaras del Congreso Federal, se remite al Ejecutivo Federal para que, de no tener observaciones, ordene su publicación. El ejercicio de observaciones al proyecto se ha denominado como derecho de veto, que provoca su devolución a la Cámara de origen para su revisión, discusión y, en su caso, nueva aprobación por dos terceras partes del número total de votos, la cual, de darse, generará a su vez la remisión del proyecto a la Cámara revisora para los mismos efectos, que, de ser aprobada, deberá publicarse inmediatamente por el Ejecutivo.

e) Promulgación o publicación. Consiste en la etapa del proceso legislativo en que el Ejecutivo Federal, una vez aprobado definitivamente el proyecto de ley o decreto en los términos requeridos con anterioridad, ordena que la norma recién creada se haga del conocimiento de los gobernados mediante su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

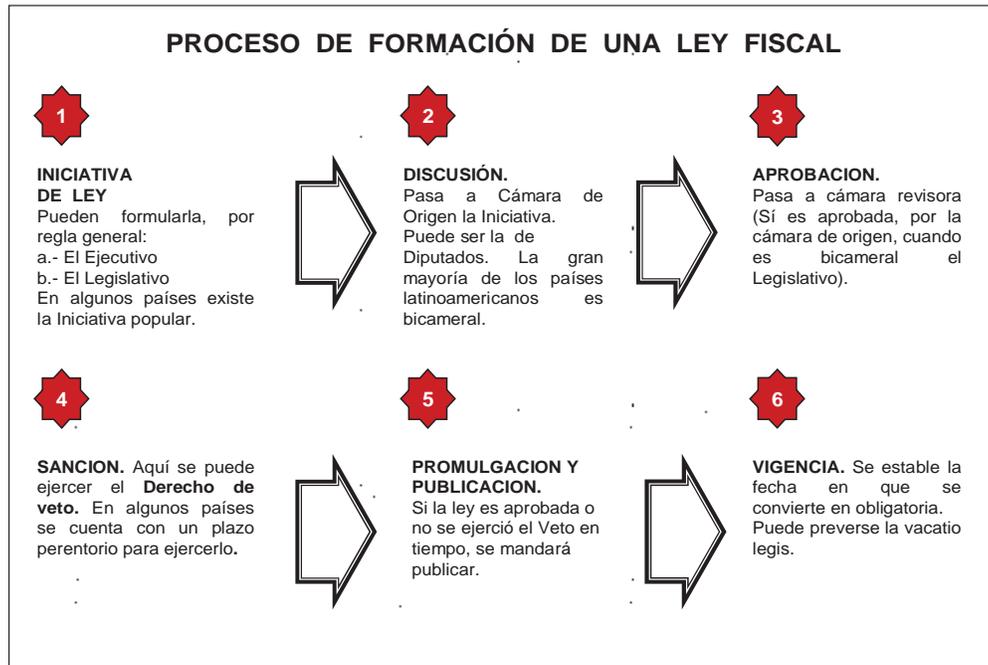
f) Inicio de vigencia. Aun cuando la fecha en que la norma legal se vuelve obligatoria constituye propiamente un efecto producto.”

Destacamos además que en la Séptima época, en México, la Segunda Sala de la SCJN, había sustentado que el Refrendo de la Ley, formaba parte del proceso legislativo. La tesis lleva el rubro: **LEYES, AMPARO CONTRA EXPEDICION, REFRENDO, PROMULGACION Y PUBLICACION DE LAS.**²²⁸ Ahora con la nueva tesis del Tribunal Constitucional Pleno, entendemos que dicho criterio fue

²²⁸ Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 205-216 Tercera Parte, Página: 117

superado, es decir, que el referendo no forma parte del proceso legislativo, aunque no impide que sea impugnado como un acto colateral a éste.

Esquemáticamente, las fases quedarían representadas de la manera siguiente:



2.2.1.1.- La Iniciativa de Ley.²²⁹ Pedroza de la Llave, considera que “Es el

²²⁹ El Pleno de la SCJN, en México, le otorgó la justa dimensión a la Ley Promulgada cuando sustentó la tesis siguiente: **INICIATIVA DE LEYES Y DECRETOS. SU EJERCICIO ES IMPUGNABLE MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO, POR FORMAR PARTE DEL PROCESO LEGISLATIVO.** Pleno de la SCJN, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo: X, Septiembre de 1999, Tesis: P. LXIV/99, Página: 8. Agregamos que desde la Séptima Época, el Pleno de la SCJN en México consideró que no existe la garantía de audiencia en el proceso de la emisión de la ley y para ello expresa: **LEYES, NO RIGE LA GARANTIA DE AUDIENCIA TRATANDOSE DE LA EXPEDICION DE.** *El Poder Legislativo no está obligado a oír y dar oportunidad de defensa a todas las personas que se encuentren en los supuestos de las normas jurídicas que elabore, porque el objeto de la legislación es la creación de situaciones jurídicas generales, y si se obligara al Poder Legislativo a respetar la garantía de audiencia, se haría imposible o ineficaz la actividad legislativa. Por esta razón, el Constituyente no pretendió que la garantía de audiencia rigiera también el proceso legislativo. Del texto del artículo 14 constitucional se deduce que el mismo no se refiere al Poder Legislativo, sino a los actos de los otros dos poderes (excepto el de emitir reglamentos para proveer a la exacta observancia de las leyes emanadas del Congreso, por su carácter materialmente legislativo), quienes no pueden ejecutar sus actos sin previa audiencia. Lo anterior, sin perjuicio de que los particulares utilicen los procedimientos adecuados para impugnar las disposiciones que consideren violatorias de sus derechos como gobernados.* Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 18 Primera Parte, Página: 74

*derecho de presentar o proponer un proyecto de precepto o de disposiciones que versen sobre alguna materia de interés común, por medio del cual o de las cuales se mande o se prohíba algo en consonancia con la justicia y para el bien de los gobernados”.*²³⁰

Enseguida analizaremos las formalidades legales que deben cumplirse en esta fase.

2.2.1.1.1.- La presentación de la Iniciativa de Ley²³¹ en las Constituciones Iberoamericanas. En las Constituciones Iberoamericanas, se encuentra contenida en los preceptos siguientes:

Argentina (artículo 77), que faculta a “*cualquiera de las Cámaras del Congreso, por proyectos presentados por sus miembros o por el Poder Ejecutivo*”;

Brasil (artículo 61), que autoriza a “*cualquier miembro o Comisión de la Cámara de los Diputados, del Senado Federal o del Congreso Nacional, al Presidente de la República, al Supremo Tribunal Federal, a los Tribunales Superiores, al Procurador General de la República, y a los ciudadanos*”;

Colombia (artículo 156), que faculta a “*La Corte Constitucional, el Consejo Superior de la Judicatura, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado, el Consejo Nacional Electoral, el Procurador General de la Nación, el Contralor General de la República*”;

²³⁰ Ob.Cit., página 271.

²³¹ Se destaca que existe Iniciativa Popular en los países siguientes: **Argentina**, (artículo 39), aunque prohíbe que sea “objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, tributos, presupuesto y materia penal”; **Brasil**, (artículo 61), exigiendo como requisito que debe ser “subscrito, al menos, por el uno por ciento del electorado nacional, distribuido al menos en cinco Estados con no menos de tres décimas por ciento de los electores de cada uno de ellos”, **Colombia**, (artículo 155), exigiéndose “un número de ciudadanos igual o superior al cinco por ciento del censo electoral existente en la fecha respectiva o el treinta por ciento de los concejales o diputados del país”, **Ecuador**, (artículo 146), debiendo reunir “un número de personas en goce de los derechos políticos, equivalente a la cuarta parte del uno por ciento de aquellas inscritas en el padrón electoral. Se reconocerá el derecho de los movimientos sociales de carácter nacional, a ejercer la iniciativa de presentar proyectos de ley. La ley regulará el ejercicio de este derecho. Mediante estos procedimientos no podrán presentarse proyectos de ley en materia penal ni en otras cuya iniciativa corresponda exclusivamente al Presidente de la República”, **España**, (artículo 87, numeral 3), “En todo caso se exigirán no menos de 500.000 firmas acreditadas. No procederá dicha iniciativa en materias propias de ley orgánica, tributarias o de carácter internacional, ni en lo relativo a la prerrogativa de gracia”; **Nicaragua**, (artículo 140, numeral 4), “la iniciativa deberá ser respaldada por un número no menor de cinco mil firmas. Se exceptúan las leyes orgánicas, tributarias o de carácter internacional y las de amnistía y de indultos”; **Panamá**, (artículo 236), **Paraguay**, (artículo 123), **Perú**, (artículo 107), **Uruguay** (79), que facultan al “veinticinco por ciento del total de inscriptos habilitados para votar, podrá interponer, dentro del año de su promulgación, el recurso de referéndum contra las Leyes y ejercer el derecho de iniciativa ante el Poder Legislativo. Estos institutos no son aplicables con respecto a las Leyes que establezcan tributos” y **Venezuela**, (artículo 204, numeral 7), se exige “un número no menor del cero coma uno por ciento de los inscritos e inscritas en el registro electoral permanente”.

Chile (artículo 62), que faculta al Presidente de la República o a cualquiera de los miembros de la Cámara de diputados tratándose de *“Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento”*.

Ecuador (artículo 144), que señala como autorizados a *“1. Los diputados, con el apoyo de un bloque legislativo o de diez legisladores, 2. Al Presidente de la República, 3. A la Corte Suprema de Justicia 4. A la Comisión de Legislación y Codificación”*;

España (artículo 87.1), que otorga atribuciones *“al Gobierno, al Congreso y al Senado”* y a las *“Asambleas de las Comunidades Autónomas”*, para que soliciten *“del Gobierno la adopción de un proyecto de ley o remitir a la Mesa del Congreso una proposición de ley”*,

México (artículo 71), que faculta para presentar Iniciativas de ley: *“I.- Al Presidente de la República; II.- A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión; y III.- A las Legislaturas de los Estados”*.

Panamá (Artículo 159), que concede competencia en leyes orgánicas a *“Comisiones permanentes de la Asamblea Legislativa, b. Por los Ministros de Estado, en virtud de autorización del Consejo de Gabinete, c. Por la Corte Suprema de Justicia, el Procurador General de la Nación y el Procurador de la Administración, siempre que se trate de la expedición o reformas de los Códigos Nacionales”*, y en leyes ordinarias a *“por cualquier miembro de la Asamblea Legislativa, Ministros de Estado o los Presidentes de los Consejos Provinciales, en virtud de autorización del Consejo de Gabinete y del Consejo Provincial respectivamente”*,

Paraguay (artículo 203), que autoriza a *“cualquiera de las Cámaras del Congreso, a propuestas de sus miembros; a proposición del Poder ejecutivo; a iniciativa popular o a la de la Corte Suprema de Justicia, en los casos y en las condiciones previstas en esta Constitución y en la ley”*,

Perú (artículo 107), que concede autorización a *“El Presidente de la República y los congresistas tienen derecho de iniciativa en la formación de las leyes. También tienen el mismo derecho en las materias que les son propias los otros poderes del Estado, las instituciones públicas autónomas, los municipios y los colegios profesionales”*,

Portugal (artículos 170 y 229, numeral 1, inciso c), que atribuye a *“a los diputados y al Gobierno, así como, en lo relativo a las regiones autónomas, a las asambleas regionales respectivas”*,

República Dominicana (artículo 38), que otorga competencia a *“a) Los Senadores y los Diputados, b) El Presidente de la República, c) La Suprema Corte de Justicia, en asuntos judiciales y d) La Junta Central Electoral, en asuntos electorales”*,

Uruguay (artículo 133) que faculta al Congreso por *“cualquiera de sus miembros”* o *“por el Poder Ejecutivo por medio de sus Ministros”*

Venezuela (artículo 204), que concede facultad a “1. Al Poder Ejecutivo Nacional, 2. A la Comisión Delegada y a las Comisiones Permanentes, 3. A los y las integrantes de la Asamblea Nacional, en número no menor de tres, 4. Al Tribunal Supremo de Justicia, cuando se trate de leyes relativas a la organización y procedimientos judiciales, 5. Al Poder Ciudadano, cuando se trate de leyes relativas a los órganos que lo integran, 6. Al Poder Electoral, cuando se trate de leyes relativas a la materia electoral, y 8. Al Consejo Legislativo estatal, cuando se trate de leyes relativas a los Estados”.

De lo anterior, podemos colegir:

A.- Que *Brasil, Colombia, Ecuador, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Venezuela*, si facultan al Poder Judicial para formular Iniciativa de Ley, lo que no acontece en México.

B.- Que sólo *Perú*, faculta a los municipios a formular Iniciativa, lo que sería importante que en la Constitución mexicana, contemplara esta posibilidad, atendiendo al régimen federal que nos rige

C.- Que *España, México, Panamá, Portugal y Venezuela*, otorgan atribución para formular iniciativa de ley, a los Estados o provincias o regiones autónomas.

Consideramos que debiera incluirse la iniciativa popular en la Carta Magna, y abrir, además, la posibilidad de que hubiera “*Iniciativa de grupo*”, para tratar de dar efectividad a los derechos sociales y colectivos y que pueden proponerse tratamientos diferenciales en la tributación, por ejemplo: *Tasas progresivas diferenciales, reducciones, subsidios, exenciones o estímulos fiscales*. Sólo Perú, otorga a organismos colectivos (colegios de profesionales), dicha Iniciativa.

No debe pasarse por alto, que en nuestro país, “*sólo en el ámbito estatal, los ciudadanos tienen el derecho de iniciar leyes ante su legislatura local, a este institución se le denomina “Iniciativa Popular”, por ejemplo, en Baja California Sur, en el Estado de México, en Hidalgo, Nuevo León, Oaxaca, Quinta Roo, San Luís Potosí, Sinaloa, Tamaulipas y Veracruz*”.²³²

Relacionado con el proceso de la presentación de la Iniciativa de Ley, se destaca, que en criterio de la Primera Sala de la SCJN, no constituye una irregularidad constitucional, la falta de firma en una Iniciativa de Ley. (“**LEYES. LA FALTA DE FIRMA EN EL DOCUMENTO QUE CONTIENE UNA INICIATIVA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA, NO CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN SUSTANCIAL AL ESTAR CONVALIDADA POR EL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO FEDERAL**”.²³³

²³² Susana Thalía Pedroza, Ob.Cit., página 272.

²³³ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Marzo de 2004, Página 306.

Tesis que desde luego no compartimos, precisamente porque la firma en un documento, es la voluntad libre y espontánea de emitirlo, luego entonces, sino existe ésta, consideramos que no hay dicha voluntad.

Según la Ejecutoria de la tesis sustentada por dicha Primera Sala de la SCJN, (en la que se discutió la expedición, promulgación y publicación de la Ley Federal de Juegos y Sorteos), se concluyó:

“Con independencia de lo cierto o falso de que la iniciativa careció de firma, aun en ese supuesto, ello no constituiría una violación sustancial al procedimiento de creación de leyes previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto no habría afectado el resultado final que es, precisamente, la emisión de una ley por parte del Congreso.

...

En este orden, si se parte del supuesto que pretende la quejosa en el sentido de que la iniciativa misma carecía de firma, y que estaba anexada a un oficio suscrito por el Secretario de Gobernación, ello no puede implicar que sea a este funcionario a quien deba atribuirse la formulación y presentación de la iniciativa, es decir, el haber ejercido del derecho de iniciar una ley, sino tan sólo que dicho funcionario, al que legal y reglamentariamente correspondía remitir las iniciativas que el Presidente formula al Congreso, cumplió con dicha obligación en el caso concreto.

...

Lo anterior pone en evidencia que aun otorgando razón al quejoso en el sentido de que la ley impugnada derivó de una iniciativa sin firma del Presidente de la República, tal argumento resultaría insuficiente para concederle el amparo, pues esa irregularidad no habría trascendido de manera tal que amerite la invalidez de la ley reclamada, primero, porque fue remitida por el funcionario al que legalmente correspondía remitir las iniciativas del presidente y, segundo, porque no habría impedido que se cumpliera el fin último buscado con el proceso legislativo, es decir, que la Ley Federal de Juegos y Sorteos haya sido aprobada por el Pleno del órgano legislativo y publicada oficialmente por el mismo Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.

Como puede advertirse de la ejecutoria, si la propia Sala de la SCJN reconoció que la Iniciativa de Ley, presentada por el Presidente de la República, se presentó sin firma, es inconcuso que se violó el artículo 71, fracción I, CPEUM (considerando que quien ejerció la facultad de la Iniciativa de ley, no la firmó), por lo que de origen el proceso legislativo estuvo viciado. Sobre el mismo tema, si lo que la Primera Sala de la SCJN, pretendió decir, es que el proceso legislativo no tenía vicios en virtud de que fue discutida en ambas cámaras, tampoco es aceptable el razonamiento, en virtud de que ese no era el punto a debatir.

2.2.1.1.2.- La Iniciativa en materia de ingresos tributarios y Egresos. Destacamos que algunas cartas fundamentales, otorgan facultad exclusiva del Presidente de la República para presentar Iniciativas en materia tributaria, como

son los casos de: **Brasil** (artículo 61), “1o. Son de iniciativa privada del Presidente de la República las leyes que: II. Establezcan disposiciones sobre: b) la organización administrativa y judicial, la materia tributaria”, en **Chile** (artículo 62), “1. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”; en **Ecuador** (artículo 147), al prevenir que “Solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político-administrativa del país”, así como en **Uruguay** (artículo 133), aunque sólo vaya referida a “todo proyecto de ley que determine exoneraciones tributarias”.

En el caso de México, se otorgan atribuciones exclusivas al Presidente de la República, de acuerdo con el artículo 74, fracción IV, CPEUM, pero para formular “la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación”, pero no para la generalidad de la materia tributaria. Incluso se prevé una fecha máxima de envío, como es el 8 de septiembre de cada año, (será a más tardar el 15 de diciembre, cuando inicie encargo el Presidente de la República) y a la Cámara de Diputados se le obliga a que sea aprobado el Presupuesto de Egresos de la Federación, a más tardar el 15 de noviembre de cada año. *Debe hacerse notar, que existe una laguna constitucional, porque no se establece plazo para la aprobación del Presupuesto de Egresos, cuando inicie su encargo el titular del Ejecutivo Federal.*²³⁴

Ahora bien, si bien es cierto, que en México es facultad exclusiva del presidente de la república, proponer la ley de ingresos, también se desprende, que la facultad es únicamente para ese rubro y no deben incluirse otros, que no le sean afines. Por ello, el Pleno de la SCJN, sustentó la **Jurisprudencia 80/2003**, que expresa:

“LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. LA INCLUSIÓN EN DICHOS ORDENAMIENTOS DE PRECEPTOS AJENOS A SU NATURALEZA, ES INCONSTITUCIONAL”. De la interpretación sistemática de los artículos 71, 72 y 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte que el Poder Reformador previó un régimen especial respecto de la expedición de las Leyes de Ingresos de la Federación, el cual está conformado por: A) Normas procedimentales particulares que se traducen en: a) La iniciativa correspondiente sólo puede ser presentada por el Ejecutivo Federal, mientras que en la generalidad de las leyes puede hacerlo cualquier persona con facultades para ello; b) La presentación de la

²³⁴ Riccardo Guastini, cuando comenta sobre la interpretación de la Constitución, expresa: “Si se está inclinado por la interpretación literal (y por el argumento a contrario), ninguna Constitución resulta completa, antes bien, cualquier Constitución no regula más que una pequeña parte de la vida política y social. . . Por el contrario, si se está inclinado por la interpretación extensiva (y por argumento a simili), la Constitución puede ser interpretada – o, más bien, “sobreinterpretada”- de manera tal que se le extraigan innumerables normas implícitas, no expresas, idóneas para regular cualquier aspecto de la vida social y política”. “**La Constitucionalización del Ordenamiento Jurídico: El caso Italiano**”. Neoconstitucionalismo (s), Edición de Miguel Carbonell, Editorial Trotta S.A., Madrid 2003, Página 54.

mencionada iniciativa debe ser el 15 de noviembre o el 15 de diciembre de cada año, aun cuando exista la posibilidad de ampliación de ese plazo, en tanto que en la generalidad de las leyes la presentación de sus iniciativas puede ser en cualquier momento, incluso durante los recesos del Congreso de la Unión; c) Necesariamente debe ser Cámara de Origen la de Diputados, mientras que en otro tipo de leyes el procedimiento legislativo puede iniciar indistintamente en cualquiera de las Cámaras del Congreso de la Unión; d) El análisis y discusión de la Ley de Ingresos debe ser conjuntamente con el diverso acto del legislativo consistente en el presupuesto de egresos, mientras que cuando se trata de cualquier otra norma, su análisis conjunto o relacionado con otras disposiciones es una cuestión de conveniencia, pero no necesaria. B) Contenido normativo específico, que debe ser: a) Tributarista, esto es, que legisle sobre las contribuciones que deba recaudar el erario federal y b) Proporcional y correlativo a lo previsto en el presupuesto de egresos, mientras que, por regla general, el contenido de los demás ordenamientos no está taxativamente limitado; y C) Ámbito temporal de vigencia que, por regla general y a diferencia de otros ordenamientos, es anual, sin perjuicio de que puedan existir en dicha ley disposiciones exentas de esa anualidad. Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el hecho de que una norma no sea acorde con el contenido o con el título del ordenamiento jurídico que la contiene, no conduce, indefectiblemente, a su inconstitucionalidad, pues ello no deja de ser una cuestión de técnica legislativa deficiente, sin embargo, si la propia Constitución Federal impone un marco jurídico específico para el contenido y proceso de creación de la Ley de Ingresos de la Federación, se concluye que si aquél es alterado por el legislador y se incluyen en dicho ordenamiento preceptos ajenos a su naturaleza, son inconstitucionales. Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Diciembre de 2003, Página: 533

En la sentencia de la acción de Inconstitucionalidad de la jurisprudencia referida, en el considerando sexto, se otorgó la razón al poder ejecutivo, frente al órgano legislador, por lo siguiente:

SEXTO. Es fundado y suficiente para declarar la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, el tercer concepto de invalidez que formula el procurador general de la República. . .

. . . si es la propia Constitución la que impone un marco jurídico específico para el contenido y proceso de creación de la ley en comento, es de concluirse que si esos imperativos son soslayados por el legislador, la inclusión en dicho ordenamiento de elementos exógenos y asistemáticos convierte a éstos en elementos inconstitucionales, lo cual, se insiste, no pasaría de ser una cuestión de defectuosa técnica legislativa en otros casos.

Esto es, se establecen los siguientes supuestos:

a) Que las entidades federativas y los Municipios, dentro de su territorio, podrán construir vías de comunicación vehicular paralelas a las vías de

comunicación vehicular de jurisdicción federal, con el propósito de que, sumadas a las vías de jurisdicción federal, las carreteras cuenten con cuatro carriles de circulación.

b) Que la entidad federativa o Municipio construya dichas vías de comunicación para establecer casetas de cobro por el servicio que se preste en ambas vías en el territorio de la entidad o Municipio, en términos de las disposiciones legales aplicables.

c) Obligación de asumir el costo de mantenimiento y conservación de las mismas.

d) Obligación de que cuando en las vías de comunicación vehicular a las que paralelamente se pretenda construir ya se cobre por su uso o tránsito previamente a la construcción de la nueva vía, se requerirá que la entidad federativa o Municipio que pretenda construirla, convenga, en su caso, con la Federación o el particular que tenga concesionada la primera vía de comunicación vehicular, los términos en los que se podrían compartir los ingresos que se obtengan por el uso o tránsito de ambas vías.

e) Restricción de que el supuesto anterior no le será aplicable a las autopistas concesionadas al Fideicomiso de Apoyo para el Rescate de Autopistas Concesionadas (FARAC).

Estas disposiciones, como puede observarse, no son de aquellas que pudieran considerarse de un contenido tributarista, fiscalista o que tuvieran alguna vinculación estrecha con lo relativo a los ingresos de la Federación que son correlativos al presupuesto de egresos; pues ni siquiera por mencionar lo relativo al compartir los ingresos entre los actuales detentadores de la explotación de las carreteras pudiera considerarse así, dado que dicha mención únicamente regula una situación ex post facto que será consecuencia de las facultades previamente concedidas.

El contenido de los artículos impugnados no es preponderantemente tributario, sino más bien materializa acciones a tomar dentro de las políticas públicas inherentes a la construcción de carreteras federales, por lo que, como ya se expuso, al ser extraño al contenido que debe guardar la Ley de Ingresos conforme lo impone la propia Constitución, deben ser consideradas contrarias a la misma.

Por las razones expuestas se estiman inconstitucionales los artículos de la Ley de Ingresos objeto de estas acciones de inconstitucionalidad.

Lo expuesto conlleva a declarar la invalidez de los artículos 38 y noveno transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, sin necesidad de analizar los restantes conceptos de invalidez que se hicieron valer por violación a los artículos 13, 14, 16, 22, 26, párrafo tercero, 28, 31, fracción IV, 49, 117, fracción IV, 124, 133 y 134 de la Constitución Federal".

Lo anterior, no impide, según criterios del Pleno de la SCJN, que en México, el poder legislativo puede modificar la iniciativa de la ley de ingresos que el Presidente de la República somete a la consideración de dicho poder. Lo

corroboran las tesis “**INICIATIVAS DE LEYES DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA. LA CAMARA DE DIPUTADOS TIENE FACULTADES PARA ADICIONARLAS**”²³⁵ y “**ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 1o. DE LA LEY QUE LO ESTABLECE NO ES INCONSTITUCIONAL PORQUE COMPRENDE COMO CONTRIBUYENTES A SUJETOS NO CONTEMPLADOS EN LA INICIATIVA PRESIDENCIAL QUE LE DIO ORIGEN**”.²³⁶

Igualmente hacemos notar que si bien los ingresos tributarios se fijan por ejercicio fiscal, el Tribunal Constitucional Mexicano no encuentra impedimento constitucional para que se modifique durante dicho ejercicio a la ley de ingresos. La tesis explica:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS. *Ni del texto del artículo 74, fracción IV, constitucional, ni de ningún otro, se puede desprender que las Leyes de Ingresos no puedan ser modificadas sino de año en año. Luego entonces, esto no es posible obtenerse de una interpretación literal del precepto. Ahora bien, en un afán teleológico de interpretación, debe decirse que la finalidad que tuvo el legislador al establecer una disposición de esta naturaleza, consiste en la necesidad de controlar, evaluar y vigilar el ejercicio*

²³⁵ Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 205-216 Primera Parte, Página: 58, Informe 1987, Primera Parte, tesis 14, página 906.

²³⁶ Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: IX, Enero de 1992, Tesis: P. V/92, Página: 5, Gaceta número 49, Enero de 1992, página 64. Lo mismo acontece, respecto de las Iniciativas de ley que realicen y presenten los municipios en materia de los ingresos derivados de la propiedad inmobiliaria, a pesar de que se traten de fuentes impositivas exclusivas, en las cuales las legislaturas locales pueden modificarlas. Las Jurisprudencias sustentadas sobre el tema son: **HACIENDA MUNICIPAL. LAS LEGISLATURAS ESTATALES PUEDEN SEPARARSE DE LAS PROPUESTAS DE LOS AYUNTAMIENTOS EN RELACIÓN CON LOS TRIBUTOS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 115, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, SIEMPRE QUE LO HAGAN SOBRE UNA BASE OBJETIVA Y RAZONABLE.** (Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Octubre de 2006, Página: 1131. Jurisprudencia 112/2006. Controversia constitucional 15/2006. Municipio de Morelia, Estado de Michoacán de Ocampo); **HACIENDA MUNICIPAL. EL GRADO DE DISTANCIAMIENTO FRENTE A LA PROPUESTA DE INGRESOS ENVIADA POR EL MUNICIPIO Y LA EXISTENCIA Y GRADO DE MOTIVACIÓN EN LA INICIATIVA PRESENTADA POR ÉSTE, SON PARÁMETROS PARA EVALUAR LA MOTIVACIÓN ADECUADA EXIGIBLE A LAS LEGISLATURAS ESTATALES CUANDO SE APARTAN DE LAS PROPUESTAS MUNICIPALES.** (Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Octubre de 2006, Página: 1127, Jurisprudencia 113/2006. Controversia constitucional 15/2006. Municipio de Morelia, Estado de Michoacán de Ocampo); **HACIENDA MUNICIPAL. LA MOTIVACIÓN DE LA LEGISLATURA ESTATAL PARA APARTARSE O MODIFICAR LA PROPUESTA INICIAL DE LEY DE INGRESOS DE UN MUNICIPIO PUEDE SUSTENTARSE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO DE REFORMA O ADICIÓN DE UNA LEY DIVERSA, VINCULADA CON AQUÉLLA.** (Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Noviembre de 2006, Página: 880. Jurisprudencia 120/2006. Controversia constitucional 13/2006. Municipio de Querétaro, Estado de Querétaro).

del gasto público por parte de la Soberanía Popular, de los Representantes Populares, de la Cámara de Diputados, derivada de la circunstancia de que es al pueblo, a través de sus representantes, a quien corresponde decidir, a propuesta del Ejecutivo, a qué renglones deben aplicarse los recursos aportados por el propio pueblo para sufragar el gasto público, lo cual hace al aprobar el Presupuesto de Egresos, así como vigilar el que dichos recursos se apliquen precisamente a los fines autorizados por la Representación Popular al aprobar ese Presupuesto de Egresos, lo cual realiza cuando en el año siguiente revisa la Cuenta Pública del ejercicio anterior, a raíz de la cual conocerá los resultados de la gestión financiera, comprobará si el Ejecutivo se ajustó a los criterios señalados en el presupuesto y si se dio cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas. Hasta aquí se ha hablado de gasto público, de autorización de Presupuesto de Egresos, de control, de evaluación, de vigilancia de ese gasto público, actividades y facultades que corresponden a la Representación Popular de manera exclusiva, sin intervención de la otra Cámara y que constituyen actos que sólo son formalmente legislativos, a diferencia de las Leyes de Ingresos, actos que son formal y materialmente legislativos, y que no son facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, sino del Congreso de la Unión, del que ésta sólo es una parte, por más que en tratándose de leyes tributarias tenga forzosamente que funcionar como Cámara de Origen y su colegisladora, la de Senadores, como Cámara Revisora. Luego entonces, puede decirse que no se advierte razón jurídica alguna para regular, entre facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, una que no lo es (la de discutir primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto), y mucho menos que se pretenda hacerle partícipe de principios que por tratarse de un acto diferente no le corresponden. El Presupuesto de Egresos tiene vigencia anual, porque el ejercicio fiscal, por razones de política tributaria, comprende un período de un año. La disposición contenida en el artículo 74, fracción IV, constitucional, representa un esfuerzo en materia de planeación del gasto público, implica la programación de actividades y cumplimientos de programas, al menos durante ese corto plazo de un año. Sin embargo, la propia Constitución acepta que ese Presupuesto de Egresos no debe ser estricto, no debe ser inflexible, ni imposible de modificar, pues prevé la posibilidad de que haya variación cuando en su artículo 126 establece que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior. Ahora bien, las Leyes de Ingresos tendrán vigencia anual, a lo sumo, porque de acuerdo con esa fracción IV del artículo 74, el Ejecutivo Federal tiene la obligación de enviar cada año, antes del 15 de noviembre, o excepcionalmente el 15 de diciembre en el caso señalado por la propia Carta Magna, una iniciativa de Ley de Ingresos, en la que se contemplen las contribuciones a cobrarse en el año siguiente para cubrir el Presupuesto de Egresos; entonces, su vigencia, cuando mucho será de un año, es más, su vigencia normal será de un año, pero eso no implica que el Ejecutivo no puede presentar otra iniciativa tendiente a modificarla antes de transcurrido ese año, o que dicha ley no pueda ser modificada, reformada o adicionada en el transcurso de ese año, cuando las circunstancias socioeconómicas así lo requieran y el legislador estime conveniente atenderlas, pues no existe ninguna limitación temporal para que el Congreso de la Unión expida leyes en las que imponga las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, mucho menos para introducir, como en el caso, sólo una modificación a propósito de la periodicidad de los pagos provisionales. El Ejecutivo Federal tiene la obligación de

presentar, cada año, esa iniciativa de Ley de Ingresos, y la Cámara de Diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso, como Cámara de Origen, pero ni el uno ni la otra tienen la prohibición para presentar o para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa de ley que a aquélla modifique. De estimar que no existe la posibilidad jurídica de modificar, adicionar o reformar las Leyes de Ingresos y partiendo de una identificación o correspondencia exacta entre ingresos y egresos, no se podría atender la excepción al principio de anualidad a propósito de los egresos, contenida en el artículo 126 constitucional, pues en relación con los ingresos no existe una excepción expresa que hiciera posible fijar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos egresos no presupuestados originalmente. Por otra parte, si se considera que ni las disposiciones que integran esas Leyes de Ingresos deben tener forzosamente vigencia anual, sino que pueden ser modificadas antes del término de un año, con mucha razón puede sostenerse que no hay impedimento legal alguno para que el Congreso de la Unión, en cualquier tiempo, reforme, adicione, modifique o derogue disposiciones en materia tributaria, siempre que en dichas leyes se respeten esos principios de legalidad, proporcionalidad y equidad que para todo impuesto derivan de la fracción IV del artículo 31 constitucional. Octava Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: II, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1988, Página: 20, Genealogía: Informe 1988, Primera Parte, Pleno, tesis 36, pág. 834.

En el mismo sentido véase la Jurisprudencia 14/92, del Pleno de la SCJN, **LEYES FISCALES. PUEDEN EXPEDIRSE, REFORMARSE O DEROGARSE DURANTE EL TRANCURSO DEL AÑO.**²³⁷

2.2.1.1.3.- La Iniciativa en materia del Presupuesto de Egresos en las Constituciones Iberoamericanas. En lo que se refiere a las facultades exclusivas de iniciativa del presupuesto de egresos, del poder ejecutivo, las referencias que encontramos en las constituciones iberoamericanas, lo constituyen:

Argentina (artículo 100, numeral 6) –aunque el envío al Congreso lo realiza el Jefe de Gabinete de Ministros-;

Bolivia (artículo 147), para presentar “*al Legislativo, dentro de las treinta primeras sesiones ordinarias, los proyectos de ley de los presupuestos nacionales y departamentales*”;

Brasil (artículos 61 y 84, fracción XXII), que determina que “*1o. Son de iniciativa privada del Presidente de la República las leyes que: II. Establezcan disposiciones sobre: b) . . . la materia . . . presupuestaria*”;

Chile (artículo 62), que faculta para presentar la “*iniciativa exclusiva de los proyectos de ley que tengan relación con la . . . administración financiera o presupuestaria del Estado*”;

²³⁷ Octava Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 52, Abril de 1992, Página: 10. Genealogía: Apéndice 1917-1995, Primera Parte, Materia Constitucional, tesis 216, página 207.

Colombia (artículo 200, numeral 4 y 346); que faculta al Gobierno para que formule *“anualmente el Presupuesto de Rentas y Ley de Apropriaciones que deberá corresponder al Plan Nacional de Desarrollo y lo presentará al Congreso, dentro de los primeros diez días de cada legislatura”*;

Costa Rica (artículo 178), que otorga atribuciones para presentar *“El proyecto de presupuesto ordinario será sometido a conocimiento de la Asamblea Legislativa por el Poder Ejecutivo”*;

España (artículo 134. 1), al prevenir que *“Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado”*;

México, (artículo 74, fracción IV) para formular *“el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación”*;

Paraguay (artículo 216), que faculta para presentar el proyecto de Ley del Presupuesto General de la Nación;

Portugal (artículo 108, numeral 2) que expresa que *“Los Presupuestos Generales del Estado serán elaborados por el Gobierno”*;

Uruguay (artículo 168 numeral 19), que responsabiliza al Presidente de la República, *“actuando con el Ministro o Ministros respectivos, o con el Consejo de Ministros, corresponde:19) Preparar y presentar a la Asamblea General los presupuestos, de acuerdo a lo establecido en la Sección XIV, y dar cuenta instruida de la inversión hecha de los anteriores”* y (artículo 214), que determina que *“El Poder Ejecutivo proyectará con el asesoramiento de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, el Presupuesto Nacional que regirá para su período de Gobierno y lo presentará al Poder Legislativo dentro de los seis primeros meses del ejercicio de su mandato”*, y;

Venezuela (artículo 311) que obliga al Ejecutivo Nacional para que presente *“a la Asamblea Nacional para su sanción legal un marco plurianual para la formulación presupuestaria que establezca los límites máximos de gasto y endeudamiento que hayan de contemplarse en los presupuestos nacionales”*

Referente a la objeción de la Iniciativa del presupuesto de egresos por parte del poder legislativo, en las constituciones que enseguida citamos, se limita al poder legislativo para realizarlo: **Chile**, (artículo 62), cuando señala que *“El Congreso Nacional sólo podrá aceptar, disminuir o rechazar los servicios, empleos, emolumentos, préstamos, beneficios, gastos y demás iniciativas sobre la materia que proponga el Presidente de la República”*, previniendo el artículo 64 de la constitución que, el legislativo, *“no podrá aumentar ni disminuir la estimación de los ingresos; sólo podrá reducir los gastos contenidos en el proyecto de Ley de Presupuestos, salvo los que estén establecidos por ley permanente”*; **Colombia** (artículo 351), que determina que tendrá que obtenerse aceptación del ministro del ramo para modificar partidas del presupuesto; **Portugal** (artículo 170, numeral 2), al establecer que *“Los diputados no podrán presentar proposiciones de ley ni enmiendas que impliquen aumento de los gastos o disminución de los ingresos”*

del Estado previstos en la Ley de Presupuestos”; **Uruguay** (artículo 133), al expresar que “El Poder Legislativo no podrá aumentar las exoneraciones tributarias ni los mínimos propuestos por el Poder Ejecutivo para salarios y precios ni, tampoco, disminuir los precios máximos propuestos” y **Venezuela** (artículo 313) que limitan la objeción del poder legislativo toda vez que no podrán autorizar “medidas que conduzcan a la disminución de los ingresos públicos ni gastos que excedan el monto de las estimaciones de ingresos del proyecto de Ley de Presupuesto”.

Atendiendo a la consecuencia legal de que el poder legislativo no autorice el presupuesto de egresos o la ley de ingresos en el plazo previsto, la Constitución Mexicana no la contempla, como si lo hace: **Bolivia** (artículo 147), al prevenir que “Vencido el plazo indicado, sin que los proyectos hayan sido aprobados, Éstos tendrán fuerza de ley”; **Chile** (artículo 64), que expresa “si el Congreso no lo despachare dentro de los sesenta días contados desde su presentación, regirá el proyecto presentado por el Presidente de la República”, **Colombia** (artículo 348), que previene que “regirá el presentado por el gobierno en tiempo” y sino se hubiere presentado en tiempo, regirá el del año anterior; **España** (artículo 134.4) “Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos”; **Paraguay** (artículo 217) que determina que “Si el Poder Ejecutivo, por cualquier razón, no hubiese presentado al Poder Legislativo el proyecto de Presupuesto General de la Nación dentro de los plazos establecidos, o el mismo fuera rechazado conforme con el Artículo anterior, seguirá vigente el Presupuesto del ejercicio fiscal en curso”; y **Venezuela** (artículo 313), que previene que “Si el Poder Ejecutivo, por cualquier causa, no hubiese presentado a la Asamblea Nacional el proyecto de ley de presupuesto dentro del plazo establecido legalmente, o el mismo fuera rechazado por éste, seguirá vigente el presupuesto del ejercicio fiscal en curso”.

Por ello, consideramos que en el caso de México, sino se llegare a aprobar el presupuesto de egresos en el plazo establecido (a más tardar el 15 de noviembre de cada año), no se podría ejercer el del año anterior, ni el propuesto por el ejecutivo, en virtud de que la carta fundamental no lo determina, *lo que amerita una reforma constitucional para solucionar esta imprevisión*. En sentido contrario a lo aquí expuesto, la Primera Sala de la SCJN, determinó lo siguiente:

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2005. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE LA SESIÓN RELATIVA DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS HUBIERA CONTINUADO DESPUÉS DE LA FECHA QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 74, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PARA APROBARLO, NO ES CONTRARIA A LA FINALIDAD DE ESTABLECER LAS PREVISIONES DE GASTOS OBLIGATORIAS PARA LOS ENTES PÚBLICOS A LOS QUE SE DESTINA RESPECTO DEL EJERCICIO FISCAL SIGUIENTE AL EN QUE SE APRUEBA. La circunstancia señalada en el rubro no es contraria a la finalidad de establecer las previsiones de gastos obligatorias para los entes públicos a los que se

destina, pues conforme a los artículos 65 y 66 constitucionales, los dos periodos de sesiones ordinarias que el Congreso de la Unión tiene para ocuparse del estudio, discusión y votación de las iniciativas de ley que se le presenten y de la resolución de los demás asuntos que le correspondan conforme a la propia Ley Fundamental, constituyen el lapso necesario para agotar los asuntos mencionados; de manera que aun cuando constitucionalmente se establezca un plazo para que sea aprobado el Presupuesto de Egresos de la Federación, lo relevante y esencial es que la sesión concluya hasta que la Cámara de Diputados determine que han sido agotados los temas incluidos en el orden del día, lo que tampoco incide en la expedición y aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación u ordenamientos jurídicos que establecen diversas contribuciones, en virtud de que los ingresos que por esta vía se recauden se destinarán a solventar el gasto público en términos de los artículos 31, fracción IV, 74, fracción IV y 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Jurisprudencia 123/2007, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre de 2007, Página: 269

Otra cuestión a considerar,- por cierto muy peculiar-, en la interpretación de la Constitución Mexicana, es la prevista en el artículo 74, CPEUM, cuando indica el orden en que deben discutirse los ordenamientos financieros, como son: en primer lugar el presupuesto de egresos y posteriormente la ley de ingresos. Sin embargo en criterio del Pleno de la SCJN, no constituye una violación constitucional, que se discuta primero la Ley de Ingresos y para ello razonó:

EGRESOS, PRESUPUESTO DE. NO ES INCONSTITUCIONAL UNA CONTRIBUCION PORQUE SE ESTABLEZCA ANTES DE QUE SE APRUEBE EL. *No es exacto que sólo proceda establecer una contribución cuando se haya aprobado el presupuesto de los gastos públicos a los cuales se destinará la recaudación, porque el requisito de que las contribuciones se destinen al gasto público previsto en el artículo 31 constitucional, fracción IV, no implica que el órgano legislativo expida, previamente a la creación del impuesto, el presupuesto de egresos respectivo, pues la Constitución únicamente exige que los tributos sean destinados al gasto público, no que se destinen a sufragar los gastos de un presupuesto aprobado antes del establecimiento del gravamen; por ello, se debe considerar que no se viola el requisito constitucional referido aunque se establezca un impuesto sin que aún se haya aprobado el presupuesto anual de egresos, ya que la contravención al mismo sólo se actualizaría si se demostrara que las cantidades recaudadas tienen previsto en la ley un destino diferente al de sufragar los gastos públicos.* Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Agosto de 1995, Página: 70

2.2.1.2.- La Fase de discusión y aprobación de la Iniciativa de Ley. La discusión de una iniciativa de ley es *“considerada como el acto por medio del cual las cámaras del Congreso. . .deliberan acerca de las Iniciativas de proyectos de*

ley o decretos, con el fin de determinar si deben o no ser aprobadas”.²³⁸ Como regla general, dicha iniciativa, deberá ser discutida en la cámara en donde se haya presentado, salvo que exista, disposición expresa, en el sentido de que debe discutirse en una cámara en particular.

Para ello, debemos precisar, dos cuestiones:

1.- Que la discusión de una Iniciativa, siempre será en la Cámara de Diputados o Asamblea de Representantes, en los casos de *Ecuador, Panamá, Perú, Portugal y Venezuela*, porque sólo cuentan con ese órgano legislativo.

2.- Que tratándose de algunos países, que pasaremos a analizar, incluyendo a México, la Iniciativa de Leyes Fiscales o tributarias, siempre deben discutirse en primer orden en la Cámara de Diputados.

El período para discusión y aprobación de una Ley, constituye el lapso constitucional, regular, que tiene el poder legislativo, para discutir y aprobar una iniciativa de ley, conocido comúnmente como “ordinario”. Los períodos para la discusión y aprobación de las leyes, en algunas constituciones Iberoamericanas, es como se cita enseguida:

Argentina (artículo 63), “del primero de marzo hasta el treinta de noviembre”;

Brasil (artículo 57), “del 15 de Febrero al 30 de Junio y del 1o. de Agosto al 15 de Diciembre”;

Chile (artículo 51), “el día 21 de mayo de cada año, y las cerrará el 18 de septiembre”;

²³⁸ Susana Thalía Pedroza, Ob.Cit., páginas 274 y 275. La Corte Constitucional de Colombia, sobre la Discusión parlamentaria, expresa: **DEBATE PARLAMENTARIO**-Cuando se entiende satisfecho. *Conforme con la Constitución, la ley y la jurisprudencia, el debate comporta una garantía esencial del principio de participación política parlamentaria, instituido como un prerrequisito para la toma de decisiones, cuyo objetivo es asegurar a todos los miembros del Congreso, en particular a los que integran los grupos minoritarios, su derecho a intervenir activamente en el proceso de expedición de la ley o actos legislativos y a expresar sus opiniones libremente. Desde este punto de vista, el derecho a debatir se entiende satisfecho cuando los órganos directivos de las respectivas células legislativas, en acatamiento a las normas que regulan el proceso legislativo, mantienen abiertos los espacios de participación con plenas garantías democráticas, es decir, cuando brindan a los congresistas la oportunidad de intervenir en las deliberaciones de los proyectos de ley o de actos legislativos sometidos a la consideración del Parlamento.* Sentencia C-1041/05. Referencia: expediente D-5656. Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el Acto Legislativo No. 02 de 2004 “Por el cual se reforman algunos artículos de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones”. Actor: Wilson Alfonso Borja Díaz. Magistrado Ponente: Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA. Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA. Dr. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO. Dr. ÁLVARO TAFUR GALVIS. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá, D.C., diecinueve (19) de octubre de dos mil cinco (2005).

Colombia (artículo 138), “el primer período el 20 de julio y terminará el 16 de diciembre; el segundo el 16 de marzo y concluirá el 20 de junio”;

España (artículo 71, numeral 1) “Las Cámaras se reunirán anualmente en dos períodos ordinarios de sesiones: el primero, de septiembre a diciembre, y el segundo, de febrero a junio”

México (artículo 65), “del 1o. de septiembre de cada año, para celebrar un primer período de sesiones ordinarias y a partir del 1o. de febrero de cada año para celebrar un segundo período de sesiones ordinarias”, agregando el artículo 66, que “El primer período no podrá prolongarse sino hasta el 15 de diciembre del mismo año, excepto cuando el Presidente de la República inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, en cuyo caso las sesiones podrán extenderse hasta el 31 de diciembre de ese mismo año. El segundo período no podrá prolongarse más allá del 30 de abril del mismo año”;

Panamá (artículo 143), “sesiones que durarán ocho meses en el lapso de un año, dividido en dos legislaturas ordinarias de cuatro meses cada una. Dichas legislaturas se extenderán del primero de septiembre hasta el treinta y uno de diciembre y el primero de marzo al treinta de junio”, y;

Paraguay (artículo 184) “Ambas Cámaras del congreso se reunirán anualmente en sesiones ordinarias, desde el primero de julio de cada año hasta el 30 de junio siguiente con un período de receso desde el veinte y uno de diciembre al primero de marzo”.

Portugal (artículo 177) “1. El período de sesiones legislativas irá del 15 (quince) de octubre al 15 de junio, sin perjuicio de las suspensiones que la Asamblea establezca”.

Uruguay (artículo 104), “el primero de marzo de cada año, sesionando hasta el quince de diciembre, o sólo hasta el quince de setiembre (sic), en el caso de que haya elecciones, debiendo entonces la nueva Asamblea empezar sus sesiones el quince de febrero siguiente”.

Venezuela (artículo 219) “El primer período de las sesiones ordinarias de la Asamblea Nacional comenzará, sin convocatoria previa, el cinco de enero de cada año o el día posterior más inmediato posible y durará hasta el quince de agosto. El segundo período comenzará el quince de septiembre o el día posterior más inmediato posible y terminará el quince de diciembre”.

De lo anterior se advierte, que **Argentina y Chile**, sólo tienen un período de sesiones, pero, es el segundo país, el que tiene un plazo menor, -para discutir la iniciativa de leyes-, que todos los antes citados (poco menos de 4 meses).

2.2.1.2.1.- La Cámara de Diputados como Cámara de Origen, para discutir las Iniciativas de Leyes en materia fiscal. En las constituciones siguientes, encontramos este mandato: **Argentina** (artículo 52), al disponer: “A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones”; **Colombia** (artículo 154), cuando expresa: “Los proyectos de ley

relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes” y **Chile** (artículo 62), al indicar: “Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”. En México, el artículo 72, inciso H, CPEUM, dispone que “La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”. Lo que implica, desde luego, que la Cámara de Diputados, debe avocarse en primer orden a la discusión de las Iniciativas de leyes fiscales.

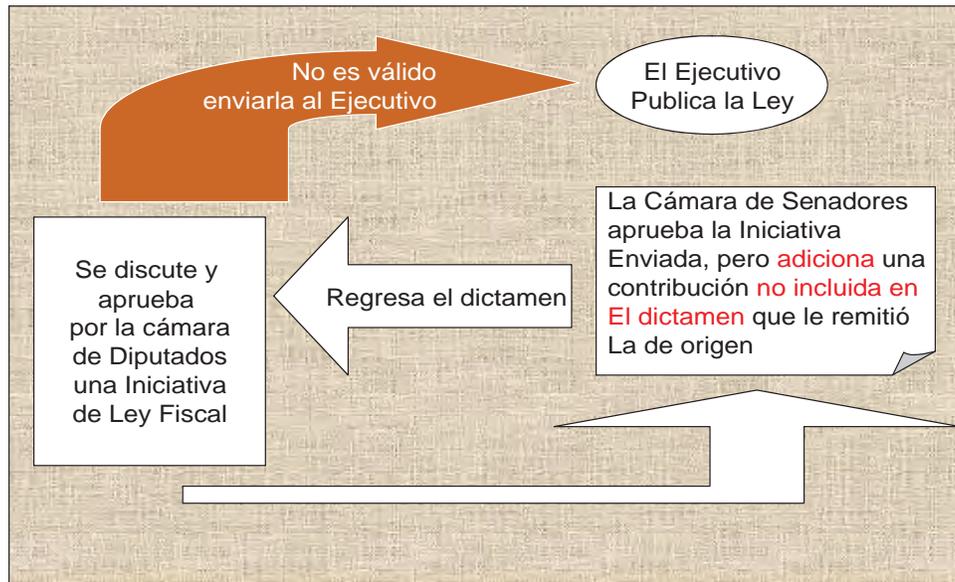
Esta obligación constitucional, conlleva, a que de no respetarse la discusión en la cámara de origen, se violenta el principio de “*lege promulgata*” y por ende, la legalidad tributaria. Coincidiendo con ello, en México, el Pleno de la SCJN, declaró en el ejercicio fiscal del 2002, la inconstitucionalidad del Impuesto Suntuario, precisamente porque la iniciativa de ley que lo creaba, no tuvo como origen de discusión, la cámara de diputados.

Con este motivo, se trae al análisis la **Jurisprudencia 51/2002**, que a la letra señala:

CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 8o. TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO A LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS Suntuarios, ES INCONSTITUCIONAL POR NO HABERSE DISCUTIDO PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS. *De acuerdo con el artículo 72, inciso H), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la formación de leyes que establezcan contribuciones deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados, disposición que se encuentra reiterada en el artículo 62 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos; por tanto, el artículo 8o. transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, incorporado por la Cámara de Senadores, que estableció un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, resulta inconstitucional por no haberse observado el procedimiento antes indicado. Dicha violación trasciende a la validez de la norma, porque se llevó a cabo en contra del texto expreso de la disposición primeramente citada.* Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Diciembre de 2002, Página: 5

Esquemáticamente, la irregularidad constitucional quedaría representado de la forma siguiente.²³⁹

²³⁹ Sobre el mismo tema de la discusión previa en la cámara de diputados, en materia de contribuciones, en México, la Segunda Sala de la SCJN, al sustentar la Jurisprudencia 131/2004, no encontró violaciones al proceso legislativo, a propósito de la reforma a la Ley de Seguro Social del año 2001, al determinar: “El proceso legislativo que culminó con el decreto por el que se reforman diversas disposiciones relativas a las aportaciones de seguridad social, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 2001, no transgrede el artículo 72, inciso H),



Siguiendo el análisis de este tema, sí la cámara de diputados es cámara de origen para discutir la Iniciativa de leyes fiscales y sí además, no es facultad privativa del poder ejecutivo federal, el presentar este tipo de iniciativas de ley, en México, la Primera Sala del Tribunal Constitucional, determina que cuando se establezca una contribución con fines extrafiscales, corresponde entonces al poder legislativo, establecer y razonar dichos fines. Destacamos que el tema de los fines extrafiscales lo abordamos en el capítulo I de este trabajo, cuando analizamos el principio de razonabilidad en la tributación o el principio de proporcionalidad en sentido estricto.

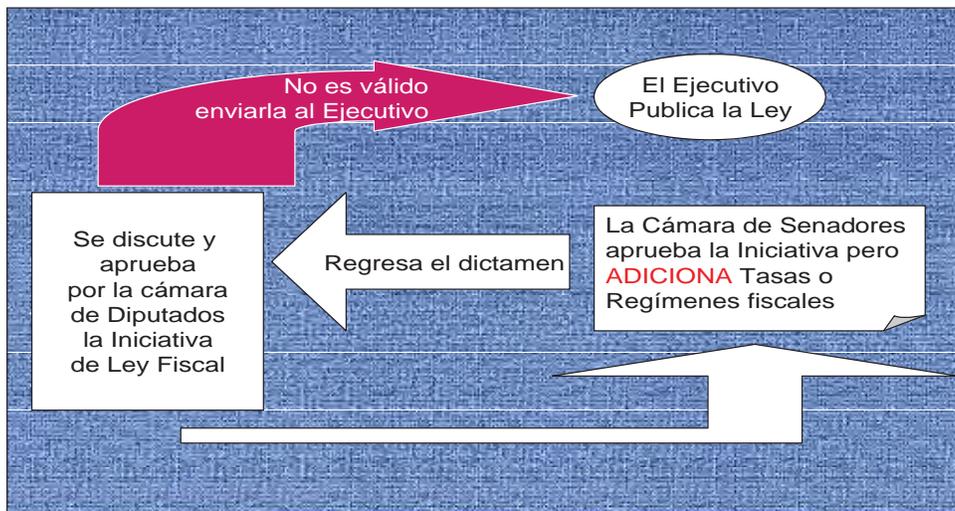
de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que la formación de las leyes que imponen contribuciones deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados. Lo anterior es así, pues si bien es cierto que en la sesión de 6 de diciembre de 2001, la Cámara de Senadores aprobó en lo general y en lo particular, dentro del proyecto de decreto presentado por el Presidente de la República, las disposiciones sobre aportaciones de seguridad social (que tienen carácter de contribuciones), ordenando pasaran a la Cámara de Diputados para los efectos constitucionales procedentes, la que en sesión de 14 de diciembre de ese mismo año determinó que tales disposiciones fueran reservadas y después desechadas, también lo es que previamente, en esa sesión se decidió presentar una iniciativa de Decreto sólo respecto de los artículos de la Ley del Seguro Social con carácter fiscal, la cual se aprobó y fue enviada a la Cámara de Senadores, la que actuando como revisora aprobó tanto el desechamiento como la nueva iniciativa de Decreto, y ambos documentos fueron enviados al Ejecutivo Federal para su promulgación. **SEGURO SOCIAL. EL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE LA MATERIA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 20 DE DICIEMBRE DE 2001, EN LO RELATIVO A APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 72, INCISO H), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Octubre de 2004, Página: 382

Siguiendo el hilo conductor del tema de la discusión y aprobación de la ley, en México, la Segunda Sala de la SCJN establece, que para el caso de las exenciones tributarias, la justificación de su establecimiento debe desprenderse de la ley o del proceso legislativo y para ello razona:

EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES PARA JUSTIFICARLAS DEBEN DESPRENDERSE CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE SUSTENTAN. *Cuando en una ley tributaria se establece una exención, ésta debe justificarse como situación de excepción, ya sea porque del propio contenido de la ley se advierta con claridad o porque en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las comisiones legislativas o en las discusiones parlamentarias de las Cámaras que sustentaron la norma que prevea la exención, se expresen las razones que den esa justificación.* Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Tesis: 2a. CLVII/2000, Página: 440

2.2.1.2.1.1.- Otros ejemplos, en México, sobre el proceso legislativo, en la aprobación de la Iniciativa de Ley, por la Cámara de Diputados, como cámara de origen. En nuestro país, se consideró como contravención al proceso legislativo, aquella en la que primero se discutían las iniciativas de leyes fiscales, en la cámara de diputados y una vez aprobada se enviaba al senado para aprobación. Sucedió entonces, que la cámara de revisora, no estuviera de acuerdo con el dictamen de la cámara de origen y adicionara nuevas tasas o nuevos regímenes fiscales a la Iniciativa. Entonces, la cámara de origen, al recibir de regreso el dictamen, coincidía con las adiciones de la cámara revisora y la remitía al Ejecutivo para que este la promulgara y publicara

Esquemáticamente la contravención legal que se consideraba cometida, la representamos de la manera siguiente:



En una primera conclusión, la Primera Sala de la SCJN, consideró que se contravenía dicho mandato constitucional (en cuanto a la no discusión previa en la cámara de diputados), estimando que cuando la cámara de origen, recibió el dictamen de la revisora, con adiciones de tasas o de regímenes fiscales y aunque estuviera de acuerdo con las adiciones, no debió mandarlo publicar, sino que debió discutirlo primeramente, -toda vez que las adiciones no fueron discutidas ante la de origen-, y en el supuesto, de que hubiere estado de acuerdo, regresar esta parte del dictamen a la revisora, para que de estar de acuerdo, entonces sí, reenviarlo a la de origen, con el fin de que fuera remitido al Ejecutivo para su promulgación y publicación.²⁴⁰ La tesis expresó:

PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL PROCESO LEGISLATIVO QUE DIO ORIGEN AL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO A), NUMERAL 3, DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE EN DOS MIL DOS, INFRINGIÓ EL ARTÍCULO 72, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. *Conforme al referido precepto de la Carta Magna, todo proyecto de ley o decreto que sea motivo de modificación por la Cámara Revisora, debe regresarse a la Cámara de Origen para la discusión exclusivamente de la reforma propuesta. De las versiones estenográficas de treinta y treinta y uno de diciembre de dos mil uno, que dieron nacimiento al artículo 2o., fracción I, inciso A), numeral 3, de la referida ley, se colige que la tasa tributaria para la enajenación o, en su caso, importación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza con graduación de más del 20° G.L., fue fijada por la Cámara de Diputados, como Cámara de Origen, en un 45%, y al pasar a la Cámara de Senadores, en su calidad de Cámara Revisora, ésta aprobó la ley, empero, elevando esa tasa al 60%, remitiéndola luego a la de origen para los efectos constitucionales, la cual, una vez que determinó la aprobación de la ley, la pasó de inmediato al Ejecutivo para su publicación. Sin embargo, el proceso de formación de la ley no culminó conforme al texto constitucional, si se considera que la modificación o reforma a la tasa tributaria de referencia propuesta por la Cámara Revisora, al no haber sido reservada por ésta, en realidad, consistió en una iniciativa de ley, en términos de la facultad que deriva del artículo 71, fracción I, de la Constitución Federal, y que por tratarse de un aspecto relativo a impuestos, la Cámara de Diputados, una vez que recibió de aquélla la modificación, debió fungir como Cámara de Origen y haber reservado para su discusión y aprobación en su caso, la propuesta, para, enseguida, remitirla a la de Senadores a efectos de su revisión, y una vez concluido este proceso, de no haber existido reprobación por parte de los integrantes de dicha Cámara original, entonces remitirla al Ejecutivo para los efectos constitucionales, requisitos que no se cumplieron en ese proceso de creación de la norma cuestionada.*²⁴¹

²⁴⁰ Consúltense también la tesis de la Primera Sala de la SCJN, “IRREGULARIDADES FORMALES EN EL PROCESO LEGISLATIVO. PARA DETERMINAR SU EXISTENCIA ES NECESARIO REMITIRSE AL DIARIO DE LOS DEBATES DE LAS CÁMARAS, Y NO SOLAMENTE A LO PUBLICADO EN LA GACETA PARLAMENTARIA O AL CONTENIDO DE LA VERSIÓN ESTENOGRÁFICA DE LAS SESIONES DE LAS CÁMARAS. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Junio de 2004, Tesis: 1a. LXX/2004, Página: 235

²⁴¹ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Enero de 2005, Página 425

En un segundo análisis del tema, sobre la discusión previa en la cámara de diputados, tratándose de la materia de contribuciones, el Pleno de la SCJN²⁴² modificó su criterio, según consta en la *sesión pública del 26 de enero del 2006*, para resolver los Amparos en revisión 1223/2005, 1445/2005, 1454/2005, 1468/2005, 1513/2005, 1516/2005, 1524/2005, 1555/2005 y 1696/2005, planteados sobre la inconstitucionalidad del proceso legislativo seguido para reformar el mecanismo de acreditamiento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado implementado en enero del 2005.

El tema a discutir se generó por el dictamen de la cámara de senadores, en México, publicado en su gaceta parlamentaria del 10 de noviembre del 2004, que adicionó al enviado por la de origen y que en lo aplicable expresa:

“Dictamen de la Cámara de Senadores

En relación con el sistema de acreditamiento previsto en el artículo 4.o de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor, se propone hacer una reforma al mismo, tomando en cuenta que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado la inconstitucionalidad de la fracción III del artículo citado, por considerar que viola el principio de proporcionalidad tributaria.

*En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la tesis de jurisprudencia número 114/2004, cuyo texto es el siguiente: **VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO PREVISTO EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003, VULNERA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA . . .***

Lo anterior determina la conveniencia de modificar el sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado. . .

Dado en la Sala de Comisiones del Senado de la República, a los diez días del mes de noviembre de dos mil cuatro”.

De la lectura de la referida sesión pública del Pleno de la SCJN, podemos colegir las conclusiones siguientes:

1.- Que discutir una Iniciativa de Ley fiscal, significa que la Iniciativa pase primero por la cámara de diputados, aunque no sea discutida en sentido material o se rechace la propuesta, considerando que discusión, “no se refiere al acto material de discutir, sino al acto jurídico que pone al alcance de los diputados, la discusión de la norma, aunque dicha discusión no se produzca materialmente porque nadie pida el uso de la para opinar a favor o en contra del proyecto de ley”. (Ministro Ortiz Mayagoitia)

²⁴² www.scjn.gob.mx

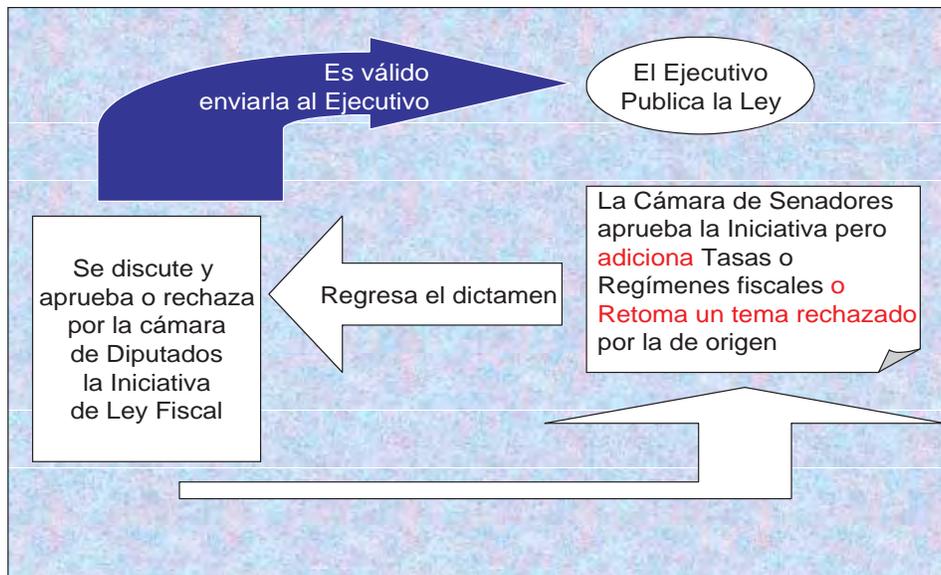
2.- Que la Cámara de Senadores puede “establecer todas las modificaciones necesarias, siempre y cuando esto haya sido motivo de la Iniciativa que se haya presentado como Cámara de origen ante la Cámara de Diputados” (Ministra Luna Ramos)

3.- Que se cumple el requisito constitucional, de discutir primero la Iniciativa de ley fiscal en la Cámara de Diputados, “si se aprueba o rechaza la iniciativa de ley o decreto”, por lo que la Cámara de Senadores, “puede tomar de nueva cuenta el tema para adicionarlo o retomarlo si lo considera adecuado”, considerando que su función “no queda reducida a aprobar o desaprobar el dictamen de la Cámara de Diputados” (Ministro Valls Hernández)

4.- Que la interpretación del artículo 72, inciso H, CPEUM, en torno a rechazar una Iniciativa de ley, “se refiere prácticamente al rechazo de todo la iniciativa”, por lo, en el caso de que haya rechazo parcial debe aplicarse “la hipótesis sugerida en el Inciso E”, del artículo 72, CPEUM. (Ministra Luna Ramos)

5.- Que el concepto discutir contribuciones que manda la Carta Magna, como cámara de origen a la de diputados, va referido a discutir “cualquier norma fiscal vinculada con la materia de contribuciones” (Ministro Silva Meza), es decir, “toda adición, reforma, modificación o vocablo que se utilice, que tenga que ver de alguna manera con contribuciones o impuestos. . .porque de algún modo va a vincularse con ello, de algún modo tiene que ver con la contribución y con el impuesto” (Ministro Presidente)

Por ello, con base en la nueva conclusión de la SCJN, en torno al artículo 72, inciso H, CPEUM, el proceso legislativo debe interpretarse como válido en los casos siguientes:



Sobre el mismo tema de las formalidades en el proceso legislativo, es un principio rector que una Iniciativa de ley rechazada en la cámara de origen o por la cámara revisora, (*sin que la de origen supere las observaciones de la revisora*) no puede presentarse en el mismo período (véase el artículo 72, CPEUM). Este vicio fue argumentado ante el Pleno de la SCJN en México, en un caso en particular y el criterio que emitió, fue el siguiente:

*“Si bien es cierto que el referido precepto de la Carta Fundamental establece, en su primer párrafo, que todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones, y que el inciso g) del propio numeral dispone que cuando fuere desechado aquél en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año, **también lo es que el mismo no establece cuándo debe entenderse por desechado el referido proyecto de ley o decreto.** No obstante ello, de lo dispuesto por el artículo 117 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que un proyecto de ley sólo se tendrá por desechado cuando, después de que no fue aprobado por la Cámara respectiva, tampoco se aprueba que sea devuelto a la comisión para que lo reforme. En congruencia con lo anterior y tomando en cuenta los antecedentes legislativos que dieron origen a la adición del artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, **se concluye que la iniciativa de ley que modifica diversas disposiciones fiscales presentada por el presidente de la República, ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, el once de noviembre de mil novecientos noventa y siete, en la cual se propuso, por primera vez, la adición del mencionado artículo, no fue legalmente desechada, pues aun cuando la Cámara de origen no la aprobó, tampoco se efectuó la votación económica para determinar que el dictamen correspondiente regresara o no a la Comisión de Hacienda y Crédito Público para ser reformado y en estas condiciones, no puede decirse que infringió el artículo 72, inciso g), de la Constitución Federal, por el hecho de que en el mismo periodo de sesiones se haya vuelto a proponer en una diversa iniciativa de ley que a la postre fuera aprobada y publicada en el Diario Oficial de la Federación de veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PROCESO LEGISLATIVO QUE DIO ORIGEN A LA ADICIÓN DEL ARTÍCULO 42-A DE DICHO ORDENAMIENTO, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL VEINTINUEVE DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE, NO INFRINGIÓ EL ARTÍCULO 72, INCISO G), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**²⁴³*

2.2.1.2.2.- Convocatoria para Período Extraordinario. En el caso de que las iniciativas de ley, no se hayan discutido en el período ordinario, el poder legislativo

²⁴³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Septiembre de 2000, Tesis: P. CLIV/2000. Página: 13

puede convocar para discutir y aprobarlas en uno denominado como período extraordinario.

En algunas constituciones Iberoamericanas, las sesiones para período extraordinario del congreso, se convoca de la manera siguiente:

Argentina (artículo 63), por el Presidente de la Nación;

Brasil (artículo 57, numeral 6), por *“el Presidente del Senado Federal, en caso de decreto de estado de defensa o de intervención federal, de solicitud de autorización para el decreto de estado de sitio y para el juramento y la toma de posesión del Presidente y del Vicepresidente de la República; II. por el Presidente de la República, por los Presidentes de la Cámara de los Diputados y del Senado Federal, o a requerimiento de la mayoría de los miembros de ambas Cámaras, en caso de urgencia o interés público relevante”*;

Colombia (artículo 138), por el gobierno; (no se precisa que órgano específico)

Chile (artículo 52), por el Presidente de la República o *“Si no estuviere convocado por el Presidente de la República, el Congreso podrá autoconvocarse a legislatura extraordinaria a través del Presidente del Senado y a solicitud escrita de la mayoría de los miembros en ejercicio de cada una de sus ramas. La autoconvocatoria del Congreso sólo procederá durante el receso parlamentario y siempre que no hubiera sido convocado por el Presidente de la República”*;

Ecuador (artículo 133), por el presidente del Congreso o el Presidente de la República;

España (artículo 71, numeral 2), por las Cámaras, *“a petición del Gobierno, de la Diputación Permanente o de la mayoría absoluta de los miembros de cualquiera de las Cámaras”*;

México, (artículo 67), por la Comisión Permanente del congreso, la que *“sólo se ocuparán del asunto o asuntos que la propia Comisión sometiese a su conocimiento, los cuales se expresarán en la convocatoria respectiva”*.

Panamá (artículo 143), por el Órgano Ejecutivo;

Paraguay (artículo 184), por ambas cámaras, por la comisión permanente o por el Presidente de la República;

Portugal (artículo 177 numeral 2 y 3), por la comisión permanente, a iniciativa de la misma Asamblea o por el Presidente de la República;

Uruguay (artículo 104), por la Asamblea General o cada una de las Cámaras, así como el Poder Ejecutivo y;

Venezuela (artículo 220 y 236, numeral 9) por el Congreso, el Presidente de la República y la Comisión delegada.

De lo antes señalado, se advierte, que sólo en el caso de México, la convocatoria para período extraordinario, la efectúa el propio poder legislativo, a través de su comisión permanente, que es el órgano que funciona en el receso del congreso general.

En relación con el período extraordinario del Congreso General Mexicano, la Primera Sala de la SCJN²⁴⁴ sustentó los criterios siguientes:

A.- Que si el período extraordinario se prolonga, más allá de lo convocado, ello no trasciende para declarar inconstitucional la ley. (**“RENTA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL PERIODO DE SESIONES EXTRAORDINARIAS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EN QUE SE APROBÓ EL DECRETO QUE CONTIENE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO SE HAYA EXTENDIDO HASTA EL 1o. DE ENERO DE 2002, NO TRASCIENDE A LA CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCESO LEGISLATIVO RESPECTIVO”**).²⁴⁵

Medularmente, el razonamiento fue: *“En ese sentido, no trasciende a la constitucionalidad del proceso legislativo el hecho de que el periodo extraordinario de sesiones en el que se aprobó el decreto que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 2002 se haya extendido hasta esta fecha si, conforme a la convocatoria respectiva, tal periodo inició el 20 de diciembre de 2001 y su clausura se verificó una vez que cada Cámara determinó que habían sido tratados los temas para los que fueron convocadas, lo que sucedió en la primera fecha mencionada”*.

B.- Que sí se trató un tema no determinado específicamente en la Convocatoria, ello no conlleva a que se declare inconstitucional el ordenamiento discutido y aprobado. (**“PROCESO LEGISLATIVO. ALCANCES DE LA CONVOCATORIA DE LA COMISIÓN PERMANENTE PARA LLAMAR AL CONGRESO DE LA UNIÓN A UN PERIODO DE SESIONES EXTRAORDINARIAS”**). Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Octubre de 2004, Página: 367)

²⁴⁴ Sobre el mismo tema, véase la Jurisprudencia 118/2004 **“PROCESO LEGISLATIVO EN EL ESTADO DE QUERÉTARO. SI EL DICTAMEN EMITIDO POR LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE CARECE DE LAS FIRMAS DE ALGUNOS DE SUS INTEGRANTES, ADOLECE DE UN VICIO FORMAL QUE CARECE DE TRASCENDENCIA, YA QUE PUEDE SER PURGADO EN LA RESOLUCIÓN DEL CONGRESO DONDE APAREZCA LA APROBACIÓN DE LOS DIPUTADOS QUE NO HABÍAN SUSCRITO EL DICTAMEN”**, Pleno de la SCJN, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Diciembre de 2004, Página: 954

²⁴⁵ Jurisprudencia 19/2004. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Abril de 2004, Página: 362.

El argumento de la SCJN, consistió en: “Ahora bien, el hecho de que en el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de diciembre de 2001, por el que se convocó al Congreso de la Unión a un periodo extraordinario de sesiones, no se haya indicado expresamente que uno de los temas a discutir en lo particular lo era la iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que de manera general se haya señalado como uno de los asuntos a tratar dentro de las reformas a diversas disposiciones de carácter fiscal y tributario (paquete fiscal), no torna inconstitucional la referida ley, pues ello no significa que el Congreso de la Unión actúe fuera de su competencia al estudiar y analizar en dicho periodo una ley tributaria especial, pues el artículo 67 constitucional no prevé que en la convocatoria se señalen de manera pormenorizada los asuntos listados a tratar, sino que dispone que sólo se ocuparán de los mencionados en la propia convocatoria, ya que de lo contrario se estarían limitando sin justificación las facultades legislativas del Congreso de la Unión”.

Atendiendo al proceso legislativo en general, el Pleno de la SCJN, determina que si las violaciones al proceso legislativo no son trascendentes, sino sólo formales, no debe anularse la ley emitida y para ello razona:

*“cuando, por ejemplo, las comisiones no siguieron el trámite para el estudio de las iniciativas, no se hayan remitido los debates que la hubieran provocado, o la iniciativa no fue dictaminada por la comisión a la que le correspondía su estudio, sino por otra, ello carece de relevancia jurídica si se cumple con el fin último buscado por la iniciativa, esto es, que haya sido aprobada por el Pleno del órgano legislativo y publicada oficialmente. En este supuesto los vicios cometidos no trascienden de modo fundamental a la norma con la que culminó el procedimiento legislativo, pues este tipo de requisitos tiende a facilitar el análisis, discusión y aprobación de los proyectos de ley por el Pleno del Congreso, por lo que si éste aprueba la ley, cumpliéndose con las formalidades trascendentes para ello, su determinación no podrá verse alterada por irregularidades de carácter secundario. **VIOLACIONES DE CARÁCTER FORMAL EN EL PROCESO LEGISLATIVO. SON IRRELEVANTES SI NO TRASCIENDEN DE MANERA FUNDAMENTAL A LA NORMA.** ²⁴⁶*

Una vez que hemos analizado la fase de la presentación de la iniciativa de ley y de discusión y aprobación de dicha iniciativa, así como algunos ejemplos, sobre los pronunciamientos que el Tribunal Constitucional Mexicano ha formulado sobre dichas etapas del proceso legislativo, desarrollaremos la fase de la sanción de la ley que debe realizar el poder ejecutivo.

2.2.1.3.- La Sanción de la Ley. Se entiende como tal, la aceptación, que de una ley, realiza el titular del Poder Ejecutivo, de tal manera, que cuando no realiza esta aceptación, tiene el derecho de ejercer el Veto,²⁴⁷ en un plazo perentorio.

²⁴⁶ Jurisprudencia 94/2001, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Agosto de 2001, Página: 438

²⁴⁷ Relacionado con el Derecho de Veto, consúltese la tesis: “**LEYES O DECRETOS. EL TITULAR DEL PODER EJECUTIVO DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES NO ESTÁ OBLIGADO A PUBLICARLOS SI FORMULÓ OBSERVACIONES A SUS INICIATIVAS EN USO DE SU**

2.2.1.3.1.- El Derecho de Veto. Pedroza de la Llave,²⁴⁸ señala que la finalidad del Veto “es, primero, que se produzca la cooperación entre el Ejecutivo y el Legislativo, segundo, evitar la precipitación en el proceso legislativo ordinario, y tercero, que el Ejecutivo se proteja contra la imposición del Congreso”.

En las constituciones iberoamericanas, se otorga el derecho de veto al presidente de la república, indicándoles un plazo perentorio para ejercerlo, so pena, de entender que se aprueba la ley enviada por el Legislativo. Las referencias son:

Argentina (artículo 80 y 83), 10 días útiles para su ejercicio;

Brasil (artículo 66, numeral 1 y 3), 15 días para ejercerlo.

Chile (artículos 70 y 72), 30 días para ejercerlo,

Colombia (artículo 166), se otorgan los plazos siguientes, “del término de seis días para devolver con objeciones cualquier proyecto cuando no conste de más de veinte Artículos; de diez días, cuando el proyecto contenga de veintiuno a cincuenta Artículos; y hasta de veinte días cuando los Artículos sean más de cincuenta”;

Ecuador (artículo 153), 10 días para su ejecución, aunque en el artículo 154, se previene la modalidad de que “Si la objeción del Presidente de la República se fundamentare en la inconstitucionalidad total o parcial del proyecto, éste será enviado al Tribunal Constitucional para que emita su dictamen dentro del plazo de treinta días”;

Panamá (artículos 162 y 166), 30 días para ejercerlo.

Paraguay (artículo 205 y 213), se otorga el derecho en plazos diferentes para ejercerlo, “seis días hábiles, si el proyecto contiene hasta diez artículos; de doce días hábiles si los artículos son más de veinte”.

Perú (artículo 108), 15 días para ejercerlo.

Portugal (artículo 139), 15 días, sin prever consecuencia.

DERECHO DE VETO Y EL CONGRESO NO LAS APROBÓ CON EL VOTO CALIFICADO EXIGIDO POR LA CONSTITUCIÓN LOCAL. Pleno de la SCJN, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Enero de 2005, P. I/2005, Página: 1193. Igualmente analícese la jurisprudencia 55/2001, del Pleno de la SCJN, “**CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL PROMOVIDA POR EL GOBERNADOR DE UN ESTADO EN CONTRA DE UN DECRETO DENTRO DE CUYO PROCESO LEGISLATIVO NO HIZO VALER EL DERECHO DE VETO. ES IMPROCEDENTE POR NO AGOTAR LA VÍA LEGALMENTE PREVISTA PARA LA SOLUCIÓN DEL CONFLICTO, ASÍ COMO POR CONSENTIMIENTO**”. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIII, Abril de 2001, Página: 924. Controversia constitucional 21/2000. Poder Ejecutivo del Estado de México.

²⁴⁸ Ob.Cit., página 279.

Uruguay (artículos 137 y 144), 10 días para ejercerlo

Venezuela (artículo 214 y 216), 10 días, aunque al Igual que la Constitución de Ecuador, si la consideran inconstitucional, pueden solicitar *“el pronunciamiento de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en el lapso de diez días que tiene para promulgar la misma”*

En México, el titular del poder ejecutivo, en términos del artículo 72, inciso B, CPEUM, puede ejercer este derecho, pero *“dentro de diez días útiles; a no ser que, corriendo este término hubiere el Congreso cerrado o suspendido sus acciones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido”*, es decir, se limita su ejercicio, atendiendo al tiempo.

Hacemos notar que en criterio del Tribunal Constitucional Mexicano, la omisión de ejercer el derecho de veto no implica perder la facultad para que el Ejecutivo la impugne a través de controversia constitucional y para ello establece:

DERECHO DE VETO. LA OMISIÓN DE SU EJERCICIO POR PARTE DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA EN RELACIÓN CON UNA LEY FEDERAL QUE IMPUGNA EN CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL, NO IMPLICA EL CONSENTIMIENTO TÁCITO DE ESA LEY NI LA IMPROCEDENCIA DEL JUICIO. *El artículo 19, fracción VI, de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como causa de improcedencia de las controversias constitucionales, que no se hayan agotado previamente a la promoción de éstas los recursos o medios de defensa para la solución del conflicto, y para su actualización es indispensable que: a) exista un recurso o medio de defensa previsto en una disposición jurídica; b) esa vía ordinaria sea idónea para la solución del mismo conflicto que se plantea en la controversia constitucional o que haya sido creada para tal fin; y, c) no se haya agotado dicha vía antes de la promoción de la controversia, salvo que se planteen violaciones directas e inmediatas a la Constitución Federal. Conforme a lo establecido en los artículos 70, 71, 72 y 135 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el derecho de veto es una prerrogativa del titular del Poder Ejecutivo Federal consistente en la posibilidad de hacer llegar al Congreso de la Unión o a una de sus Cámaras, objeciones y cuestionamientos que pudieron no haberse tomado en consideración al discutirse la iniciativa durante el procedimiento legislativo respectivo, esto es, constituye un medio de efectiva colaboración de Poderes en el proceso para la formación de leyes. Por lo tanto, por una parte y en atención a la naturaleza jurídica del derecho de veto, la falta de su ejercicio por parte del Presidente de la República en relación con una ley que impugna en controversia constitucional, no implica el consentimiento tácito de esa ley o ese decreto, como manifestación de conformidad con su contenido, sino sólo que en ese momento del proceso legislativo no tuvo dudas o aclaraciones, hipótesis similar a la de los diputados o senadores que votan a favor de una ley y luego solicitan su invalidez mediante la acción de inconstitucionalidad; y por la otra, no se actualiza la mencionada causa de improcedencia, porque no existe un recurso o medio ordinario para subsanar una posible deficiencia legislativa o*

*para resolver el conflicto que se plantee en la controversia constitucional, que hubiera sido necesario agotar previamente a la promoción de ésta.*²⁴⁹

Hacemos notar, igualmente, que en nuestro país, en cuanto a la materia, se limita el derecho del veto del ejecutivo, tratándose de *“las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, cuando ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales. Tampoco podrá hacerlas al decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente”*.

Sobre este límite, respecto a las resoluciones del congreso o de algunas de las cámaras, el Tribunal Constitucional Mexicano debatió si el presidente de la república podía vetar el presupuesto de egresos, a pesar de constituir una facultad reservada de la Cámara de Diputados para aprobarlo y en sesión pública ordinaria, celebrada el jueves 12 de mayo de 2005, se resolvió que el ejecutivo federal, si puede vetar u objetar dicho presupuesto.²⁵⁰

²⁴⁹ Jurisprudencia 122/2006, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Noviembre de 2006, Página: 879. Controversia constitucional 84/2004. Poder Ejecutivo Federal. 14 de agosto de 2006.

²⁵⁰ La votación dividida de los Ministros, en dicha Sesión Pública, quedó integrada como sigue:

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Por favor señor secretario tome la votación.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor con mucho gusto.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Sí asiste constitucionalmente al depositario del Poder Ejecutivo Federal el derecho a hacer observaciones al Presupuesto de Egresos modificado por la Cámara de Diputados, respecto a esas modificaciones total o parcialmente.

SEÑOR MINISTRO COSSIO DÍAZ: En el mismo sentido.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Respetuosamente, en contra.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Sin dejar de aplaudir la ejecutoria que aprobó el Pleno, a propuesta del señor ministro, Don Mariano Azuela Güitrón, en aquel asunto de Temixco; y, también al otro que se ha referido, de las observaciones de la señora ministra Margarita Luna Ramos, no me han convencido las razones que se dan en el proyecto y por tanto, voto en contra.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Yo también voy a votar en contra, no comparto la postura de reconocer la facultad de veto al presidente de la República; creo que centramos un problema y además este Tribunal Constitucional, estaría optando no por una interpretación, sino por una reforma jurisprudencial de la norma fundamental; en contra.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: También en contra, creo que constitucionalmente no tiene la facultad de veto el presidente de la República en materia de presupuesto.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Voto porque sí asiste al Ejecutivo Federal el derecho de veto, respecto del Presupuesto de Egresos de la Federación, en los términos que precisó el señor ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: En los mismos términos.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: El presidente de la República no tiene posibilidades constitucionalmente de vetar el presupuesto.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Sí está facultado el presidente de la República para realizar observaciones a las modificaciones del Decreto de Presupuesto de Egresos aprobado por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AZUELA GÜITRÓN: En el sentido de la exposición, sí tiene facultades.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor ministro presidente, hay mayoría de 6 votos, en el sentido de que el presidente de la República está facultado para formular observaciones al Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación y modificado y emitido por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

El voto minoritario de los Ministros disidentes, en el sentido de que el Jefe del Ejecutivo no tiene atribuciones para vetar dicho presupuesto, establece:

Voto Minoritario en contra

“Por otra parte, tampoco creemos que el inciso j) pueda ser asidero para una interpretación contraria a la nuestra. Sostener que por el hecho de que el Presupuesto de Egresos de la Federación no está expresamente señalado en ese inciso como un acto no vetable, resulta entonces un acto sí vetable, es una lógica de contrarios que no admite la Constitución como lógica interpretativa.

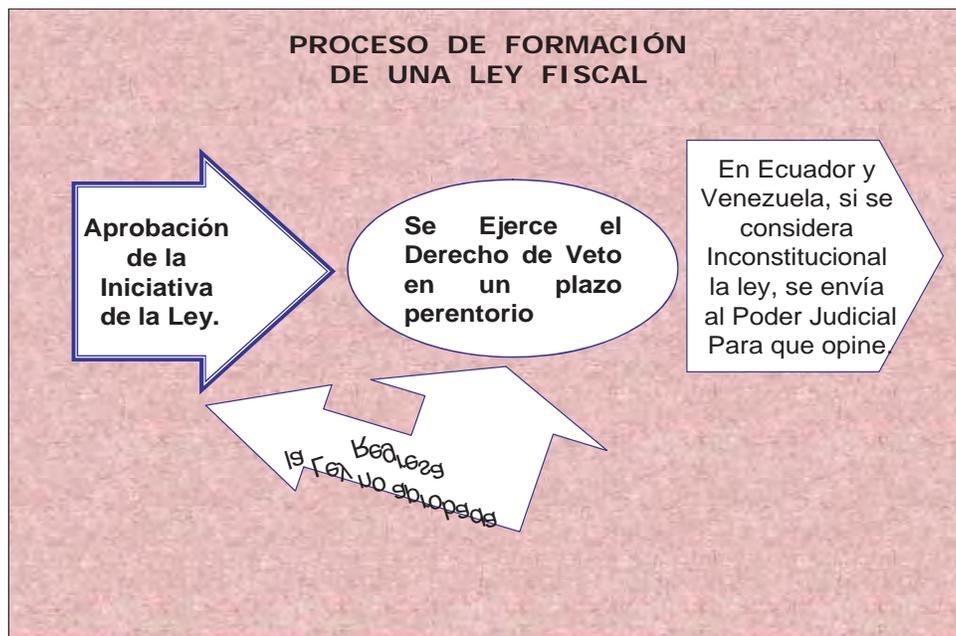
En efecto, el hecho de que la Constitución no señale expresamente una situación, no significa, de suyo, que justifique o autorice su contrario, menos aún tratándose del ámbito de atribuciones de los poderes públicos, con la agravante, en este caso, de tratarse de las atribuciones que en un mismo procedimiento tienen dos poderes públicos. La interpretación de la Constitución no opera como una lógica de contrarios, pues hay detrás de ella toda una dogmática que no puede soslayarse al interpretarla.

La intelección en referencia del inciso j) del artículo 72 conforme a la cual el Presupuesto de Egresos de la Federación puede ser objeto de observaciones por el Ejecutivo por no estar expresamente mencionado en tal inciso, nos parece que también es inadmisibles, pues una intelección como esa, asumidas en pleno sus consecuencias, nos llevaría a que tanto el Presupuesto de Egresos de la Federación, como cualquier otro acto de las Cámaras del Congreso, podría ser objeto de veto por no estar ahí mencionado.

Esto es, si el Presupuesto de Egresos de la Federación es vetable porque no está expresamente mencionado en el susodicho inciso j), entonces tendrían que resultar vetables también todos los demás actos de las Cámaras del Congreso, o sino, ¿bajo que justificación abrir la posibilidad a vetar una facultad unicameral y no todas las demás?

En un escenario como ese, el Ejecutivo podría hacer observaciones no sólo al Presupuesto de Egresos de la Federación, sino, por mencionar algunos casos, también respecto de: (i) los resultados de la revisión de la cuenta pública (artículo 74, fracción IV), que es facultad exclusiva unicameral de la Cámara de Diputados; (ii) los nombramientos de Consejeros del Instituto Federal Electoral, que es facultad de la Cámara de Diputados (artículo 41, fr. II I); como también respecto a (iii) la ratificación de tratados internacionales por parte del Senado (artículo 76, fracción I); (iv) la declaratoria de desaparición de poderes de un Estado (ídem, fracción V); o (v) la resolución del Senado por la que se de fin a un conflicto entre poderes estatales (ídem, fracción VI).

En el esquema siguiente, reflejamos como se materializa el ejercicio del derecho de veto.



2.2.1.4.- La Promulgación y Publicación de la Ley.²⁵¹ La promulgación puede entenderse como “el reconocimiento formal, que hace el Ejecutivo, respecto a que la ley o decreto ha sido aprobado conforme a derecho y debe ser obedecido”, mientras que la publicación constituye “el acto a través del cual, una vez aprobada la ley, sancionada y promulgada, se da a conocer a quienes deben cumplirla”

Destacamos el caso “*Coella*”, en Argentina en el cual, la ley no fue promulgada y publicada totalmente por el poder ejecutivo, sino sólo una parte, por lo que el quejoso al acudir a los tribunales reclamaba la nulidad de la ley. Entendemos que el poder ejecutivo defendió la promulgación y publicación parcial de la ley, argumentando que los artículos promulgados y publicados de la ley, tenían suficiente validez, cuestión esta última que fue desestimada por la corte constitucional. La reseña es la siguiente:

²⁵¹ Según el Séptimo Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito, la “**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS Y DEBATES DEL LEGISLADOR. NO FORMAN PARTE DE LA LEY**”. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Octubre de 2003, Tesis: I.7o.A.55 K, Página: 1008. En relación con el refrendo de la Ley véase la tesis del Pleno de la SCJN, que establece: “**REFRENDO. DEBE CORRER LA MISMA SUERTE QUE LOS OTROS ACTOS DEL PROCESO LEGISLATIVO.** Si la ley impugnada se declara inconstitucional, todos los actos del proceso legislativo, entre ellos el refrendo, deben correr la misma suerte, o sea que si el Juez considera inconstitucional la ley y concede el amparo contra la expedición, promulgación y aplicación de la ley, no tiene por qué hacer consideraciones especiales respecto al refrendo, y si éste no fue reclamado por vicios propios, el refrendo debe correr la misma suerte que los otros actos del proceso legislativo, sin que ello cause perjuicio a la autoridad. Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 187-192 Primera Parte, Página: 81. Genealogía: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, segunda tesis relacionada con la jurisprudencia 101, página 197.

En 1967, la Corte Suprema, con distinta integración, resolvió la causa “Colella, Ciriaco c. Fevre y Basset S.A. y/u otro s/despido”. En este caso, el Alto Tribunal analizó la validez constitucional de una ley laboral que, sancionada por el Congreso, había recibido una promulgación parcial por parte del Poder Ejecutivo. La Corte resolvió que la observación parcial de una ley, por parte del Presidente, y su posterior promulgación parcial, era, en el caso, constitucionalmente inválida. Se estableció que “el Poder Ejecutivo observó parcialmente la ley 16.881 y promulgó sólo cuatro de sus sesenta y dos artículos, el último de forma. El problema que corresponde resolver es si esa promulgación parcial es válida y si se convirtieron en ley los artículos no observados. Porque para que un proyecto se convierta en ley nuestra Constitución exige, no sólo que se sancione por el Congreso, sino también que lo promulgue el Presidente de la República. Si esto último no ocurre, porque la promulgación falta en absoluto o porque la promulgación es inválida, no existe ley; y en tal caso claro está que nadie podría fundar derechos en una ley inexistente”. La Corte consideró que en el caso “el proyecto sancionado por el Congreso Nacional constituía un todo inescindible, de modo que las normas no promulgadas no han podido separarse del texto total sin detrimento de la unidad de éste. Como regla, las disposiciones que componen una ley están vinculadas entre sí. No cabe asegurar pues, que el Congreso hubiera sancionado el proyecto en caso de excluirse alguna de sus normas capitales. De ahí que el Poder Ejecutivo no pudo, en su momento, proceder como procedió, sin invadir atribuciones propias del Congreso Nacional y sin asumir, en la especie, la calidad de legislador”. En síntesis, en “Colella” la Corte resuelve que la cuestión del proceso de formación y sanción de leyes no constituye en todos los casos una cuestión política no justiciable sino que, en ocasiones como las analizadas en el caso, habilitan el control por parte del Poder Judicial. El tribunal resuelve que en el caso “sin que ello implique abrir juicio de un modo general sobre el régimen de la promulgación de las leyes”, es decir con efecto en el caso solamente, que “la promulgación parcial que se analiza es constitucionalmente inválida y por tanto, faltando promulgación, la pretendida ley no es tal y no puede obligar a la parte demandada”. La doctrina de “Colella” fue receptada, parcialmente, en la reforma constitucional de 1994, en la que se reglamentaron institutos como el veto parcial de leyes y la promulgación de las partes no desechadas.
<http://www.uces.edu.ar/iesp/caucino.php>

En relación con ello podemos obtener las conclusiones siguientes:

A.- El poder ejecutivo tiene a salvo el derecho de veto total o parcial de la ley, siempre que lo ejercite en tiempo, de no hacerlo, debe publicar la totalidad de la ley que le envía el órgano legislador y en caso de omisión, estará incorporando vicios constitucionales en el proceso legislativo

B.- El poder ejecutivo, si ejercita el derecho de veto, está facultado para no promulgar y publicar la ley del poder legislativo, entretanto no se resuelva las observaciones formuladas a través de dicho veto, sin que puedan reclamarse vicios constitucionales por los contribuyentes.

C.- Cuando el poder ejecutivo ejercita el derecho de veto, sí el poder legislativo no acepta las observaciones formuladas a través de este derecho, el titular del ejecutivo tiene obligación constitucional de promulgar y publicar totalmente la ley del poder legislativo, no sólo aquella parte que no objeto, de no hacerlo, como ya lo dijimos, estará incorporando vicios constitucionales en el proceso legislativo

Con relación a esta fase del quehacer legislativo, se destacan las tesis siguientes: **CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES. ES IMPROCEDENTE CONTRA UN DECRETO DE PRESUPUESTO DE EGRESOS QUE NO HA SIDO PROMULGADO NI PUBLICADO,**²⁵² **HACIENDA DEL ESTADO DE YUCATÁN. LOS DECRETOS PROMULGATORIOS POR LOS QUE SE EXPIDE Y REFORMA LA LEY GENERAL RELATIVA, FIRMADOS POR EL EJECUTIVO SIN EL REFRENDO DEL SECRETARIO DEL RAMO RESPECTIVO, VIOLAN LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.**²⁵³ **y SUSPENSIÓN EN CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES. ES FACTIBLE SU OTORGAMIENTO CONTRA LA PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN DE UNA NORMA ELECTORAL, CUANDO ESTOS ACTOS NO SE HAN EJECUTADO Y SE ALEGA, POR EL PODER EJECUTIVO, VIOLACIÓN AL DERECHO DE VETO.**²⁵⁴

Llama la atención que en el Distrito Federal en México, se exige la publicación de las leyes, en su órgano oficial y en el diario oficial de la federación. En el caso de las reformas de su código financiero, sólo se publicaron en el primer órgano y no en el segundo, sin embargo en criterio de Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, se consideró que el requisito de la debida publicidad de la ley, se había cumplido. La tesis se denomina: **“CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. LA OMISIÓN DE PUBLICAR EL DECRETO QUE LO REFORMA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN NO TRANSGREDE LAS FORMALIDADES DEL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO.**²⁵⁵

2.2.1.5.- La Vigencia de la Ley. Constituye el momento en que la ley adquiere (inicia) o pierde (concluye) obligatoriedad, frente al gobernado y frente a la autoridad misma.

Desde el momento que la ley adquiere (inicia) su obligatoriedad, ésta puede ser

²⁵² Pleno de la SCJN, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Noviembre de 2003, Jurisprudencia 67/2003, Página: 433

²⁵³ Segundo Tribunal Colegiado En Materias Administrativa y Civil Del Décimo Cuarto Circuito. Novena Epoca, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Febrero de 2006, Página: 1670, Tesis: XIV.2o.A.C., Jurisprudencia J/33

²⁵⁴ Pleno de la SCJN, Novena Epoca, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre de 2000, Página: 1118, Jurisprudencia. 160/2000. Recurso de reclamación 37/2000, relativo al incidente de suspensión de la controversia constitucional 8/2000, Poder Ejecutivo del Estado de México.

²⁵⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Diciembre de 2004, Tesis: I.1o.A.127 A, Página: 1301

impugnable a través de los medios de defensa correspondientes y la forma de computar el plazo lo indica el Pleno de la SCJN, cuando dice **“LEYES AUTOAPLICATIVAS. EL PLAZO DE TREINTA DÍAS PARA PROMOVER EL AMPARO INICIA DESDE LAS CERO HORAS DEL MISMO DÍA EN QUE ENTRAN EN VIGOR”**.²⁵⁶

Por otra parte, hacemos notar que en México, el presupuesto de egresos y la ley de ingresos tienen una vigencia determinada (concluye su obligatoriedad), atendiendo al ejercicio fiscal para las que se autorizan. Lamentablemente en la Constitución Federal Mexicana, no hay un mecanismo que solucione, –como si existe en otros países–, el caso de que no sean aprobados y publicados ambos ordenamientos antes de que inicie un nuevo ejercicio fiscal, partiendo de la premisa, que ambos ordenamientos tienen como vigencia, del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año. Ello lo corrobora la tesis **“PRESUPUESTO DE INGRESOS Y EGRESOS, VIGENCIA DE LA LEY DE”**, que determina:

Las leyes de ingresos, lo mismo que las de egresos, tienen un período fijo de vigencia, un año fiscal; de modo que comienzan a regir en determinado día y dejan de surtir sus efectos por lo que ve a la tributación y pagos que establecen, también en determinado día, como se deduce de la naturaleza de los presupuestos, que deben formularse anualmente. Segunda Sala de la SCJN, Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: LXX, Página: 2277

Por no haberse aprobado y publicado el ordenamiento legal en el plazo previsto, el Tribunal Constitucional del Perú, declaró su inconstitucionalidad, tal y como comenta *Juan Bautista Bardelli Lartirigoyen*,²⁵⁷ *Vicepresidente del Tribunal Constitucional*:

“Ha merecido variados comentarios la sentencia dictada por del Tribunal Constitucional (TC), al resolver la demanda de inconstitucionalidad planteada por la Defensoría del Pueblo contra diversas ordenanzas emitidas por la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco incumpliendo las formalidades preestablecidas en el ordenamiento jurídico para su validez, vulnerando de esta forma, el principio de legalidad tributaria, al no haberse ratificado y publicado aquéllas antes del 30 de abril de cada ejercicio tributario, conforme lo establece el artículo 60°-A de la Ley de Tributación Municipal y la Ley Orgánica, de Municipalidades, en el artículo 40°.

Es claro entonces que, si una municipalidad distrital al emitir sus ordenanzas mediante las cuales crea los arbitrios no ha cumplido con el requisito de ratificación, no se encuentra habilitada para exigir dicho cobro a los usuarios.

El TC ya se pronunció en el Exp. 0021-2003-AI/TC, señalando que, tal como

²⁵⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Diciembre de 1998, Tesis: P. CIX/98, Página: 251.

²⁵⁷ **“LOS ARBITRIOS MUNICIPALES Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”**.www.tc.gob.pe/notas_prensa/arbitrios_municipales.html - 23k

se desprende de una interpretación sistemática del artículo 51°, in fine, y del artículo 109° de la Constitución, la publicación determina la eficacia, vigencia y obligatoriedad de la norma, pero no determina su constitución, pues ésta tiene lugar con la sanción del órgano que ejerce potestades legislativas, criterio que es aplicado mutatis mutandi también a las ordenanzas municipales.

El artículo 51° de la Constitución, establece que la publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado. Por tanto, el procedimiento para la producción de Ordenanzas Distritales en materia tributaria, requiere de ratificación por parte del Concejo Provincial y que dicho Acuerdo sea publicado. Sólo así podrán cobrarse arbitrios válidos, pues se habrá respetado el principio de legalidad para la creación de normas.

La sentencia recaída en el expediente N°0041-2004-AI/TC señala que los efectos de la resolución se extienden al resto de las municipalidades del país. El tema es de suyo de singular importancia, toda vez que el asunto de la tributación municipal está regulado por la propia Constitución en cuyo artículo 74° reconoce la facultad tributaria que tienen los gobiernos locales para la creación de tasas y contribuciones, siempre que: a) sea dentro de su jurisdicción; y b) con los límites que establece la ley. Es decir, como ya lo dijimos en otra oportunidad, la autonomía no puede ni debe entenderse como autarquía.

Existen supuestos en que una ley está publicada pero no entró en vigor, en virtud de que el legislador decidió disponer una “*vacatio legis*”, entonces la ley sólo cobrará (iniciará) obligatoriedad hasta que llegue el plazo citado. De ahí que cuando una ley se encuentre publicada pero sin haber adquirido obligatoriedad no es impugnabile. Véanse la Jurisprudencia 2/96, “**VACATIO LEGIS. CARENCIA DE INTERES JURIDICO PARA RECLAMAR UNA LEY DURANTE ESE PERIODO**”.²⁵⁸

Atendiendo a la garantía de seguridad jurídica y de legalidad tributaria, no encontramos justificación legal, ni es deseable, que una ley entre en vigor el mismo día en que publique, porque impide el conocimiento pleno de la misma, sin embargo, la Segunda Sala de la SCJN, consideró lo contrario, en la tesis “**LEYES FISCALES. SU ENTRADA EN VIGOR EL MISMO DÍA DE SU PUBLICACIÓN, NO TRANSGREDE LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS 70 Y 71 DE LA LEY FUNDAMENTAL**”,²⁵⁹ bajo el razonamiento siguiente:

²⁵⁸ Primera Sala de la SCJN, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Enero de 1996, Página: 25. Para el caso de la “*vacatio legis*”, en los que se previene una fecha determinada en días, (sin determinar si son hábiles o no) para entrar en vigor, los tribunales consideran que éstos deben considerarse en días naturales. Analícese la tesis **ORDENAMIENTOS JURÍDICOS. EL PLAZO PARA EL INICIO DE SU VIGENCIA DEBE COMPUTARSE POR DÍAS NATURALES**”, del Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Agosto de 2001, Tesis: I.9o.A.2 K, Página: 1379.

²⁵⁹ Consultable en la Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Agosto de 2003, Tesis: 2a. CIV/2003, Página: 333.

“el hecho de que los propios ordenamientos establezcan que aquéllas entrarán en vigor el mismo día de su publicación no transgrede los artículos 70 y 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues, por un lado, la inconstitucionalidad de una norma surge de su contradicción con un precepto de la propia Constitución Federal y no de su oposición con otras leyes secundarias y, por otro, porque la vacatio legis no está contemplada como una fase esencial del procedimiento legislativo, por lo que la materia puede ser regulada libremente por el legislador ordinario. Además, la promulgación de la ley no es otra cosa que su publicación formal, cuya finalidad es lograr que las leyes sean conocidas por aquellos a quienes obligan, de modo que no están constreñidos a cumplir lo prevenido en disposiciones que no han sido publicadas, de manera que si bien el legislador ordinario cuenta con la libertad para establecer el momento en que inicia la vigencia de una ley, resulta evidente que jamás podrá determinar que su vigencia sea anterior a su promulgación; empero, ninguna disposición constitucional le impide prever que el ordenamiento jurídico estará vigente a partir del día de su publicación oficial”.

Igualmente, no encontramos sustento legal, que una ley se publique incompleta y que no se declare su invalidez, como fue el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el 1° de enero del 2002. Pese a ello, la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 74/2004, sustentó lo contrario, tal y como se cita enseguida:

*El hecho de que en el decreto por el cual se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de enero de 2002, se haya omitido mencionar el artículo primero a que hace referencia el artículo segundo, fracción I, de las disposiciones transitorias para la vigencia de aquella ley, no implica que dicho ordenamiento no esté vigente, en virtud de que sí existía en el texto del decreto aprobado por las Cámaras del Congreso como en el acto de su promulgación, por lo que tal omisión sólo se debió a un error en su publicación, que fue subsanado con la fe de erratas publicada en el mismo órgano de difusión oficial el 24 de enero de 2002, sin que obste que no se exprese qué funcionario la emitió ni el fundamento legal, pues la fe de erratas no debe considerarse de manera aislada e independiente, sino como complemento del ordenamiento que corrige; por tanto, participa del fundamento legal del cual deriva, es decir, se llevó a cabo conforme a lo previsto en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. **RENTA. LA OMISIÓN DE PUBLICAR EL ARTÍCULO PRIMERO DEL DECRETO DE EXPEDICIÓN DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, NO IMPIDE SU VIGENCIA, PUES SE SUBSANÓ CON LA FE DE ERRATAS (DIARIOS OFICIALES DE LA FEDERACIÓN DEL 1o. Y 24 DE ENERO DE 2002, RESPECTIVAMENTE).** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Junio de 2004, Página: 351*

Uno de los casos, más polémicos, se presenta cuando el texto de la ley publicada por el Poder Ejecutivo, difiere del texto de la ley aprobada por el poder Legislativo. En este supuesto, el Pleno de la SCJN, *-acertadamente y respetando la*

autonomía del Poder Legislativo-, arribó a la conclusión de que el texto obligatorio de la ley, es el aprobado por dicho poder y no el publicado por el Ejecutivo.²⁶⁰ Con este motivo se sustentó la tesis siguiente:

LEY. PARA DETERMINAR LA AUTENTICIDAD DE SU TEXTO DEBE ATENDERSE AL APROBADO POR LAS CÁMARAS DURANTE EL PROCESO LEGISLATIVO Y NO AL QUE DIFIRIENDO DE ÉSTE SE HAYA ENVIADO AL EJECUTIVO PARA SU PROMULGACIÓN. *El procedimiento de formación de la ley es un acto complejo en el que intervienen diversos órganos constitucionales, como lo son el Legislativo que las expide y el Ejecutivo que las promulga y publica. Las actuaciones de ambos poderes, en conjunto, son las que dan vigencia a un ordenamiento legal, de manera que dichos actos no pueden quedar subsistentes o insubsistentes aisladamente, aunque tengan lugar en momentos distintos y emanen de órganos diferentes. Por otra parte, son las etapas de discusión y aprobación de las leyes en las que ambas Cámaras, tanto la de Origen como la Revisora, examinan las iniciativas de ley, intercambian opiniones a favor o en contra del proyecto, sea en lo general o sobre algún punto en particular, y finalmente votan el proyecto de ley; etapas o momentos en los cuales el Poder Legislativo ejerce tanto formal como materialmente su facultad legislativa y, por tanto, son las etapas del proceso legislativo en las cuales se crea la ley en sentido material, aun y cuando no pueda tenersele como tal formalmente, pues resta aún la intervención del Poder Ejecutivo en las fases de sanción y promulgación, para que dicha ley sea obligatoria y entre en vigor. En consecuencia, el texto del decreto o ley aprobados por el Congreso de la Unión corresponde única y exclusivamente al que fue discutido y votado sucesivamente por ambas Cámaras del Congreso de la Unión, sin que dicho texto pueda ser modificado al remitirse para su sanción y promulgación al Ejecutivo. La voluntad conjunta de las Cámaras del Congreso de la Unión se expresa en el momento en que se discuten y aprueban los dictámenes presentados por las Comisiones respectivas, sin que la mera autorización que del texto del decreto o ley, realizan los presidentes y secretarios de ambas Cámaras pueda, por sí solo, modificar o corregir la decisión que tomaron, democráticamente, cada uno de los cuerpos legislativos que integran el Congreso, y sin que dicho texto pueda ser modificado durante su etapa de promulgación. Así, aun cuando el texto final de una ley o decreto, previamente a su remisión al Poder Ejecutivo, haya sido pulido y cuidado en términos de estilo, o bien, posteriormente se publique una fe de erratas en relación al mismo, no tiene por qué diferir del texto originalmente aprobado, y mucho menos se podrá, mediante estos mecanismos, subsanar las deficiencias*

²⁶⁰ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Julio de 2003, Página: 28. Contradicción de tesis 19/2001-PL. Entre las sustentadas por la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En este mismo sentido véase la tesis **LEY. PARA DETERMINAR LA AUTENTICIDAD DE SU TEXTO DEBE ATENDERSE AL APROBADO POR LAS CÁMARAS DURANTE EL PROCESO LEGISLATIVO Y NO AL QUE DIFIRIENDO DE ÉSTE SE HAYA ENVIADO AL EJECUTIVO PARA SU PROMULGACIÓN.** Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Julio de 2003, Página: 28.

u omisiones que éste presente.

2.2.1.6.- La Impugnación del proceso legislativo, por vicios legales en cualquiera de sus fases o en su integridad, ante los Tribunales Constitucionales. En México, El Tribunal Constitucional considera que tiene competencia para analizar los vicios legales que se hubieren cometido en una Iniciativa de Ley y en cualquier etapa del proceso legislativo, por constituir el antecedente directo de la ley misma y para ello sustentó la tesis **“INICIATIVA DE LEYES Y DECRETOS. SU EJERCICIO ES IMPUGNABLE MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO, POR FORMAR PARTE DEL PROCESO LEGISLATIVO”**²⁶¹ Como podrá colegirse, el Tribunal Pleno realiza una interpretación indirecta del artículo 103, fracciones I y II, CPEUM, considerando que dicho precepto alude a la procedencia del juicio de garantías contra leyes que vulneren las denominadas garantías individuales y por ello, la SCJN, aclara y precisa que el concepto “leyes”, incluye a todo el proceso de su creación, incluyendo la iniciativa.

Como criterio en contra de lo antes citados, *-en el sentido de que no incumbe al Poder Judicial analizar estas cuestiones-*, encontramos, que la Corte Suprema de Argentina,²⁶² resolvió que este tipo de violaciones se refieren a cuestiones políticas y no a irregularidades constitucionales, tal y como se cita enseguida:

“En 1948, al fallar la causa “Petrus S.A. de Minas c. Nación Argentina s/ devolución de impuestos”, la Corte consideró que el proceso de formación y sanción de leyes constituía una cuestión política no justiciable, al avalar una norma sancionada por el Congreso que legislaba en materia impositiva y que no había tenido origen en la Cámara de Diputados. La actora fundó su derecho a la devolución de impuestos porque la ley 12.161 que creaba un impuesto, no tuvo origen en la Cámara de Diputados sino en el Senado, de donde resultaba que la norma citada estaba viciada de nulidad absoluta. El tribunal resolvió que “... el poder judicial si bien tiene facultades para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, no las tiene para resolver sobre la forma como ellas han llegado a ser aprobadas por el Congreso. Conoce respecto a las leyes sólo una vez que ellas existen como tales, es decir, cuando son promulgadas o puestas en vigencia. Debe confrontarlas con la Constitución Nacional en los casos en que sean arguidas de contrarias o repugnantes a la misma, pero no le corresponde estudiar el proceso interno de su examen y votación, o sea la forma como han sido sancionadas, para establecer si las cámaras legislativas cumplieron o no con las exigencias constitucionales, pues ello importaría quebrantar el equilibrio de los poderes y una violación de la independencia de que goza el Poder Legislativo. De la misma manera que el Poder Judicial ejercita con toda autonomía las facultades constitucionales que le pertenecen, el Poder Legislativo tiene la prerrogativa de aplicar la Constitución dentro de los límites de su legítima actividad sin injerencia de los otros poderes del Estado (...) la citada ley no puede definirse como de carácter impositivo desde que, por ser modificatoria del Código de Minería,

²⁶¹ Novena Época, SJF y su Gaceta, tomo: X, Septiembre de 1999, Tesis: P. LXIV/99, Página: 8.

²⁶² www.garridocordobera.com.ar/corte_suprema_de_justicia_de_la.

forma parte del mismo (...)". La misma doctrina fue sentada en el fallo "Cía. Azucarera S.A. c. Provincia de Tucumán" en 1924 en la que la Corte se abstuvo de analizar la legitimidad del mecanismo de sanción de leyes.

El Procurador de la República Argentina, había argumentado en este caso lo siguiente:

"Acerca de lo primero, es exacto que la ley 12.161 tuvo su origen en el Senado; mas ha de reconocerse que se trataba de una ley de reformas al cód. de minería, y como tal, pudo tener origen en cualquiera de ambas cámaras. Además, tampoco se advierte en qué pudo lesionar a los derechos individuales del impugnante que la ley tuviese origen en una Cámara o en otra. Como lo expresa el juez a fs. 151 vta., la Cámara de Diputados nada objetó a tal respecto al tiempo de sancionársela; y obvio es que las declaratorias de inconstitucionalidad a pronunciarse por la justicia debe serlo únicamente en aquellos casos en que lo justifique la violación de un derecho.

La segunda cuestión ha sido tratada por mí en el dictamen correspondiente al caso t. 204, p. 246. .. Expuse en tal oportunidad: "Cuando el art. 401 dice que «el Estado fijará» dentro de la contribución total del 12 %, exigida, las partes de ese porcentaje que deban pagar, respectivamente, el titular de una regalía anterior y el de la explotación, no ha entendido diferir tal discriminación a lo que ordene una ley futura. Tal postergación significaría hacer imposible el funcionamiento inmediato del sistema, lo que no puede conciliarse con el texto clarísimo del mismo art. 401, en cuanto ordena se le ponga en vigencia desde la promulgación de la ley 12.161, y además, ésta autoriza «al Ejecutivo» para rebajar dicho porcentaje hasta el 8% en ciertos casos.

Sobre este caso, desprendemos lo siguiente: En cuanto al fondo, es discutible, si el Código de Minería al incrementar porcentaje de contribuciones, debía o no ser discutida la Iniciativa de reforma, originariamente en la Cámara de Diputados, pero lo que si no estaba a debate, era la competencia del poder judicial, para discutir este argumento y no como lo resolvió en el sentido de que "Conoce respecto a las leyes sólo una vez que ellas existen como tales, es decir, cuando son promulgadas o puestas en vigencia". Esta tesis, viene a corroborar nuestra preocupación, de que es necesario profundizar en la "lege promulgata", como cimiento del principio de legalidad tributaria

En 1963, en el caso Soria de Guerrero, Juana A c.Bodegas y Viñedos Pulenta Hnos,²⁶³ se reiteró este criterio –aunque se refiere al proceso legislativo de reforma constitucional-, al establecerse:

²⁶³ Alberto Ricardo Dalla Vía, Colección de Análisis Jurisprudencial, Derecho Constitucional, La Ley, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires, Argentina, 2004, página 116. En este asunto hubo un voto en contra del doctor Boffi Boggero), en el que razonó: "Si alguien legítimamente interesado niega la existencia válida de un precepto constitucional por no haberse guardado el procedimiento establecido por la Convención constituyente, la cuestión debe ser decidida por la Corte Suprema en auténtica aplicación del principio de separación de poderes, y por ser materia claramente justiciable".

“La Corte Suprema no tiene facultad jurisdiccional, en principio para examinar el procedimiento adoptado en la formación y sanción de las leyes, sean nacionales o provinciales, pues así lo impone la necesidad de preservar la separación de los Poderes del Estado.

No constituye cuestión justiciable el examen del modo cómo el Poder Legislativo cumplió las prescripciones constitucionales referentes al procedimiento de formación y sanción de las leyes, principio que sólo cedería en el supuesto de demostrarse la falta de concurrencia de los requisitos mínimos e indispensables que condicionan la creación de la ley.

No constituye cuestión que pueda ser motivo de pronunciamiento de la Corte Suprema la impugnación de la vigencia del art. 14 nuevo de la Constitución Nacional por no haberse sancionado de conformidad con las normas del reglamento interno dictado por la Convención Constituyente de 1957, relativas a la exigencia de aprobación por la misma de las versiones taquigráficas a sus sesiones, pues con ello no se demuestra la falta de concurrencia de los requisitos mínimos e indispensables que condicionan la creación de la ley.”

A decir de Rodolfo R. Spisso,²⁶⁴ este criterio fue superado en el caso “Colella”, - que comentamos en la etapa de promulgación y publicación de la Ley-, porque la Corte Constitucional Argentina *“juzgó que si bien sus facultades jurisdiccionales no alcanzan en principio al examen del procedimiento adoptado en la formación y sanción de las leyes, esa doctrina no es aplicable cuando una de las partes hace valer un derecho subjetivo como el de propiedad, contra obligaciones impuestas por una ley que a su juicio no llega a ser tal, sobre la base de la invalidez que atribuye a su promulgación.”*

En Colombia, la Corte Constitucional ²⁶⁵ estima que las reformas a la constitución no son impugnables y para ello razona:

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE ACTO LEGISLATIVO POR VICIOS DE FONDO-Incompetencia de la Corte Constitucional/CLAUSULAS PETREAS O INTANGIBLES EN LA CONSTITUCION DE 1991-Inexistencia/NORMAS SUPRACONSTITUCIONALES-Inexistencia en el ordenamiento jurídico colombiano/BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD EN CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE REFORMA CONSTITUCIONAL POR SUSTITUCION DE LA CONSTITUCION-Alcance. A la Corte le está vedado controlar las reformas constitucionales por su contenido material, es decir, que no puede ejercer un control de fondo para juzgar si la reforma es

²⁶⁴ **Derecho Constitucional Tributario**, Ediciones DePalma Buenos Aires, LexisNexis, Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina, 2000, página 273.

²⁶⁵ **Sentencia C-1040/05**. Referencia: expediente D-5645. Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el Acto Legislativo No. 02 de 2004 “Por el cual se reforman algunos artículos de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones”. Actor: Blanca Linday Enciso. Magistrados Ponentes: Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA. Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA. Dr. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO. Dr. ÁLVARO TAFUR GALVIS. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá, D. C., diecinueve (19) de octubre de dos mil cinco (2005).

contraria al contenido de la Constitución. En la Carta de 1991 no existen cláusulas pétreas, normas intangibles o principios inmodificables. Todas las normas de la Constitución tienen la misma jerarquía y no es posible juzgar si una norma de la Constitución viola otra norma de la misma Constitución considerada superior, sin perjuicio de que unas normas constitucionales sean más importantes que otras, lo cual es un asunto diferente. Tampoco existen en Colombia normas supraconstitucionales que sirvan de parámetro para juzgar la validez del contenido de una reforma constitucional. Los tratados internacionales sobre derechos humanos que integran el bloque de constitucionalidad orientan al juez constitucional en la identificación de los elementos esenciales que definen la fisonomía insustituible de la Constitución de 1991, pero no son tales tratados un referente autónomo y supraconstitucional para juzgar el contenido material de una reforma de la Carta.

Sin embargo de la lectura de la tesis que enseguida citamos,²⁶⁶ no encontramos impedimento legal, para que la Corte constitucional de Colombia, pueda conocer de los vicios cometidos en el proceso legislativo.

PROCESO LEGISLATIVO-Acreditación de temática no considerada en debates/PROCESO LEGISLATIVO-Debates exigidos y acreditación de temática no considerada/FUNCION LEGISLATIVA-Dinámica. *Para la prosperidad de un cargo de inexequibilidad contra una norma por haberse promulgado con violación del proceso legislativo no es suficiente con afirmar que ella no fue sometida a los cuatro debates constitucionalmente exigidos pues debe acreditarse que ella gira en torno a un tema que no fue considerado en ninguno de los debates. Ello es así por cuanto en sede de control constitucional no puede desconocerse la dinámica que caracteriza la función legislativa y que permite desarrollar múltiples matices a partir de las propuestas inicialmente formuladas, mantenerlas o incluso desvirtuarlas.*

Por ello, de los criterios de los tribunales constitucionales que hemos citado, consideramos que deben reformarse las cartas fundamentales en iberoamérica, para que expresamente prevean el acceso a la justicia a los contribuyentes, en acatamiento al principio de legalidad tributaria, cuando existen vicios durante el proceso de creación de la ley fiscal.

²⁶⁶ Referencia: expediente D-3357. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 96 (parcial) de la Ley 617 de 2000. Actores: Mario Fernando Parra Guzmán y Luis Eduardo Ochoa Bohórquez. Magistrado Ponente: Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO. Bogotá, D.C., cinco (5) de septiembre de dos mil uno (2001). Consúltese también la tesis: **PROCESO LEGISLATIVO**-Agotamiento de etapas en relación con la materia y no con cada uno de los puntos. *Lo que exige la Carta es que las distintas etapas del proceso legislativo por ella consagrado se agoten en relación con la materia sometida a regulación pero no que se agoten en relación con cada uno de los puntos susceptibles de abordar en esa materia. Imponiendo tal exigencia se distorsionaría el control constitucional y se limitaría de manera infundada la función legislativa.*

Efectuado el estudio de las dos primeras vertientes del principio de legalidad tributaria, consistentes en las leyes que desde la constitución, establece el poder constituyente, como son el decreto ley y los tratados internacionales, así como las formalidades que deben seguirse para la creación y publicación de la ley fiscal “lege promulgata”, estudiaremos ahora, en esta tercera parte, el tema de la reserva de ley o el principio de legalidad en sentido material.

TERCERA PARTE:

2.3. El Principio de Legalidad en sentido material o el mandato al legislador que el Poder Constituyente establece al Poder Constituido, para que la ley tributaria, en sentido formal y material, regule la obligación de contribuir al gasto público.

En este apartado nos referimos, al mandato al legislador que el Poder Constituyente le remite al Poder Constituido, *(que como veremos, por regla general es el Legislativo, pero excepcionalmente puede ser el Ejecutivo)*, para que la ley y particularmente, la ley tributaria o fiscal,- como fruto de la actividad legislativa- se encargue de regular la obligación de contribuir al gasto público. Es a este mandato al legislador, para que a través de la ley fiscal se norme dicha obligación, lo que se identifica como reserva de ley, que a decir de Casás,²⁶⁷ es *“de multiseccular vigencia histórica, se inspira en la idea de que determinadas materias- en nuestro caso la fiscal, por involucrar el derecho de propiedad de los obligados por la carga y la participación del pueblo en decisiones sobre ingresos y gastos públicos; como también, los delitos y sanciones, por amenazar o comprometer la libertad individual-debe ser el producto de la instancia más altamente representativa de toda la nación, para impedir la concentración del poder en manos de gobernante alguno”*. Esta misma reflexión histórica, se encuentra en la obra de Adam Smith,²⁶⁸ cuando expresó que *“el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona.”*

Establecemos que la *“legalidad tributaria en sentido material”*, es sinónimo de la *“reserva de ley”*, bajo la concepción de que, -como lo indica José Osvaldo Casás-, *“sólo los órganos depositarios de la voluntad general (en su significación rousseauniana) son los habilitados para instituir tributos, revistiendo, en la esfera de creación del derecho, el carácter de “norma sobre normación” –como, con expresión lograda, lo ha descrito Máximo Severo Giannini-, que debe hallarse recogida a nivel constitucional”*.

²⁶⁷ Casás, Ob.Cit., página 248.

²⁶⁸ Citado por Rodríguez Lobato y Marat Paredes, *“El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria”*, Editorial Porrúa S.A, México 2001, página 3.

En igual sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional Peruano,²⁶⁹ al expresar que: *“el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.”*

Sobre el mismo tema de la emisión de la ley, por los representantes populares, Miguel Carbonell,²⁷⁰ estima que la reserva de ley cumple una doble función: la liberal o garantista y la democrática. A través de la primera *“se tutela los derechos de los ciudadanos contra las intromisiones del Poder Ejecutivo”*, mientras que a través de la segunda, *“se reconduce la regulación de ciertas materias al dominio del Poder Legislativo, el cual es representativo de las mayorías”*, toda vez que como dice Manuel Aragón *“la reserva a la ley de determinadas materias no significa solo la reserva al órgano más (directamente) democrático, sino también al órgano que por contener la representación de la pluralidad de opciones políticas permite que todas ellas (y no sólo la opción mayoritaria) participen en la elaboración de la norma”*. De igual opinión es Alejandro Ramírez Cardona,²⁷¹ cuando expresa que el *“principio de legalidad”* es una *“derivación del principio político de la representación o consentimiento del tributo en la forma democrática de gobierno”*.

Es importante destacar, que la aspiración democrática para que sea el poder legislativo quien cumpla este mandato es el ideal, sin embargo, en ocasiones, es el propio poder constituyente, el que otorga también este mandato al poder ejecutivo, por ello el concepto de ley, que establece Giannini,²⁷² es el más acertado al conceptualizarla *“como la manifestación de la voluntad del estado emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa”*.

En el mismo sentido se pronuncia Carbonell,²⁷³ cuando dice que *“Por lo que hace a la reserva de ley, en la actualidad esta institución tiene que ver con el carácter democrático y pluralista del Estado contemporáneo. Manuel Aragón explica que la reserva de ley se nutre de la idea de que ciertas materias y sus respectivos contenidos sean regulados por un órgano que no solamente sea representativo, pues también el Poder Ejecutivo es elegido por sufragio universal, sino por un órgano plural en el sentido de recoger la opinión de los diversos sectores representados en las Cámaras y principalmente de los minoritarios”*.

²⁶⁹ Sentencia dictada en el Expediente N.º 0042-2004-AI/TC, dictada el 13 de abril de 2005.

²⁷⁰ Ob.Cit., página 675.

²⁷¹ Citado por Osvaldo Casás, Ob.Cit., página 222.

²⁷² Citado por Rodríguez Lobato, Ob.Cit., página 13

²⁷³ **SOBRE EL CONCEPTO DE JURISPRUDENCIA EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO**, Boletín Mexicano de Derecho Comparado. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/87/art/art2.htm>

Delimitado el alcance de la legalidad tributaria en sentido material o la reserva de ley, así como la aspiración democrática, de que sea el poder legislativo, -como órgano plural y representante del pueblo-, el que ejerza la función de emitir la ley fiscal que obliga a los contribuyentes, analizaremos como se encuentra regulado dicho principio en las cartas fundamentales iberoamericanas.

2.3.1.- Las Constituciones Iberoamericanas y La Reserva de Ley en materia fiscal. Enseguida pasaremos a su estudio, para determinar si dichos ordenamientos establecen una reserva absoluta o relativa en materia tributaria, es decir, si la regulación de la materia tributaria, entendiendo como tal, establecimiento de las contribuciones y sus elementos, son atribución exclusiva del legislador o si la autoridad fiscal puede intervenir en la fijación de éstos.

ARGENTINA

Artículo 4.- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional.

Artículo 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º.

Artículo 75.- Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

32.- Hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina.

BOLIVIA

Artículo 26.- Ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución. Los perjudicados pueden interponer recursos ante el Tribunal Constitucional contra los impuestos ilegales. Los impuestos municipales son obligatorios cuando en su creación han sido observados los requisitos constitucionales.

Artículo 27.- Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. **Su creación, distribución y supresión** tendrán carácter general,

debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos-

Artículo 59. Son atribuciones del Poder Legislativo:

2. A iniciativa del Poder Ejecutivo, imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar su carácter nacional, departamental o universitario, así como decretar los gastos fiscales. Sin embargo, el Poder Legislativo, a pedido de uno de sus miembros, podrá requerir del Ejecutivo la presentación de proyectos sobre aquellas materias. Si el Ejecutivo, en el término de veinte días, no presentase el proyecto solicitado, el representante que lo requirió u otro parlamentario podrá presentar el suyo para su consideración y aprobación. Las contribuciones se decretarán por tiempo indefinido, salvo que las leyes respectivas señalen un plazo determinado para su vigencia.

Artículo 96.- Son atribuciones del Presidente de la República:

1.- Ejecutar y hacer cumplir las leyes, expidiendo los decretos y órdenes convenientes, sin definir privativamente derechos, alterar los definidos por ley ni contrariar sus disposiciones, guardando las restricciones consignadas en esta Constitución.

BRASIL

Artículo 145. La Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos:

- I. impuestos;
 - II. tasas, como consecuencia del ejercicio del poder de policía por la utilización, efectiva o potencial, de servicios públicos específicos y divisibles, prestados o puestos a disposición del contribuyente;
 - III. contribuciones especiales, como consecuencia de obras públicas.
- 1o. Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.
- 2o. Las tasas no podrán tener como base imponible la propia de los impuestos.

Artículo 150. Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

- I. exigir o aumentar tributos sin ley que los establezca;
- II. dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos;
- III. cobrar tributos:
 - a) en base a hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o ampliado;
 - b) en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió;

- IV. utilizar tributos con fines confiscatorios;
- V. establecer limitaciones al tráfico de personas o bienes, por medio de tributos interestatales o intermunicipales, exceptuándose el cobro de peaje por utilización de vías conservadas por el Poder Público;
- VI. establecer impuestos sobre:
 - a) patrimonio, renta o servicios, unos de otros;
 - b) templos de cualquier culto;
 - c) patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, incluyendo sus fundaciones, de las entidades sindicales de los trabajadores, de las instituciones de educación y de asistencia social, sin fines lucrativos, atendiendo a los requisitos de la ley;
 - d) libros, diarios, periódicos y el papel destinado a su impresión.

CHILE

Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas:

20. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

Artículo 60.- Sólo son materias de ley:

Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República;

Artículo 62.- Es facultad exclusiva de Iniciativa del Presidente de la República: 1. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

COLOMBIA

Artículo 150.- Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por intermedio de ellas ejerce las siguientes funciones:

12.- Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

Artículo 338.- En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridad es fijen la tarifa de las tasas y

contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos por servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

ECUADOR

Artículo 97.- Todos los ciudadanos tendrán los siguientes deberes y responsabilidades, sin perjuicio de otros previstos en esta Constitución y la ley:

10.- Pagar los tributos establecidos por la ley.

Artículo 130.- El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones:

6.- Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo.

Artículo 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

EL SALVADOR

Artículo 131.- Corresponde a la Asamblea Legislativa:

6.- Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias;

11.- Decretar, de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios;

ESPAÑA

Art. 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

GUATEMALA

Artículo 239.- Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad

y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) *El hecho generador de la relación tributaria;*
- b) *Las exenciones;*
- c) *El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;*
- d) *La base imponible y el tipo impositivo;*
- e) *Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y*
- f) *Las infracciones y sanciones tributarias*

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

MÉXICO:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Artículo 28.- En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.

...

Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

Fracción VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

PARAGUAY

Artículo 44.-

Nadie estará obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley.

Artículo 179.-

Todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional.

Es también privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario.

PERÚ:

Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de

delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Artículo 79.- Los representantes ante el Congreso no tienen iniciativa para crear ni aumentar gastos públicos, salvo en lo que se refiere a su presupuesto.

El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo.

En cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas.

Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los Congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento de tributario especial para una determinada zona del país.

PORTUGAL

Artículo 106. Del sistema fiscal

1. El sistema fiscal será articulado por la ley con vistas a la distribución igualitaria de la riqueza y de las rentas y a la satisfacción de las necesidades hacendísticas del Estado.
2. Los impuestos serán creados por la ley, que determinará su incidencia, el tipo impositivo, los beneficios fiscales y las garantías de los contribuyentes.
3. Nadie podrá ser obligado a pagar impuestos que no hayan sido instituidos con arreglo a la Constitución y cuya liquidación y cobro no se efectúen en las formas dispuestas por la ley.

URUGUAY²⁷⁴

Artículo 85.- A la Asamblea General compete:

²⁷⁴ En la Constitución Uruguaya (artículo 87) se establece que “Para sancionar impuestos se necesitará el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara”.

4.- Establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación e inversión, y suprimir, modificar o aumentar las existentes.

Artículo 133.- Requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo todo proyecto de ley que determine exoneraciones tributarias o que fijen salarios mínimos o precios de adquisición a los productos o bienes de la actividad pública o privada.

El Poder Legislativo no podrá aumentar las exoneraciones tributarias ni los mínimos propuestos por el Poder Ejecutivo para salarios y precios ni, tampoco, disminuir los precios máximos propuestos.

VENEZUELA:

Artículo 133.- Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

Artículo 317.- No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

De la comparativa jurídica anterior, podemos obtener las reflexiones siguientes:

A.- Que **Argentina** (artículos 4 y 75), **Bolivia** (artículo 26 y 59, numeral 2), **Brasil** (artículo 145 y 150), **Chile** (artículos 19, numeral 20, 60 y 62), **Colombia** (artículo 150, numeral 12), **Ecuador** (artículo 97, numeral 10 y 130, numeral 6), **El Salvador** (artículo 131, numeral 6), **España** (artículo 31), **Guatemala** (artículo 239), **México** (artículos 31, fracción IV y 73, Fracción VII), **Paraguay** (artículos 44 y 179), **Portugal** (artículo 106), **Uruguay** (artículo 85, numeral 4) y **Venezuela** (artículos 133 y 317), se remiten a la Ley, es decir, a la función del Poder Legislativo, para que se puedan exigir contribuciones.

Sólo en el caso de **Perú** (*artículo 74*), se faculta tanto a la ley como al decreto legislativo, que entendemos va referido al expedido por el poder ejecutivo, para establecer contribuciones, mientras que en Colombia (artículo 338), se faculta a la autoridad fiscal, para establecer la tarifa de las tasas

B.- Que **Chile** (artículo 62, numeral 1), **El Salvador** (artículo 131, numeral 6), **Guatemala** (artículo 239, inciso b)), **México** (artículo 28), **Perú** (artículo 74), **Portugal** (artículo 106, numeral 2), **Uruguay**²⁷⁵ (artículo 133) y **Venezuela**

²⁷⁵ En materia de exenciones fiscales, el Artículo 298, de la constitución Uruguaya dispone que: "La ley, que requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo y por el voto de la mayoría absoluta de cada Cámara, podrá: 1. Sin recurrir en superposiciones impositivas, extender la esfera de aplicación de los tributos departamentales, así como ampliar las fuentes sobre las cuales éstos podrán recaer. 2. Destinar al desarrollo del interior del país y a la ejecución de las políticas de descentralización, una alícuota de los tributos nacionales recaudados fuera del departamento de Montevideo. Con su

(artículo 133), únicamente facultan al Poder legislativo para establecer exenciones o exoneraciones fiscales, o en el caso de El Salvador que la atribución es para señalar beneficios o incentivos fiscales.

C.- Que **Guatemala** (artículo 239, incisos a) a f)), contiene una amplia limitación para la autoridad fiscal, en el sentido de que igualmente se atribuye al poder legislativo la facultad para establecer: a) *El hecho generador de la relación tributaria*; b) *Las exenciones*; c) *El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria*; d) *La base imponible y el tipo impositivo*; e) *Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos*; y f) *Las infracciones y sanciones tributarias*. En los casos de **Paraguay** (artículo 179), la amplitud para el Legislativo se refiere a la *“materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario”*; **Portugal** (artículo 106, numeral 2), la atribución adicional al Legislador es para señalar la *“liquidación y cobro”* de los impuestos y en el caso de **Uruguay** (artículo 133), va referida a indicar *“el orden de su recaudación e inversión”*.

2.3.1.1.- La Reserva de Ley Absoluta y Relativa. La doctrina constitucional tributaria, quizá inspirada en Constantine Mortati,²⁷⁶ la clasifica así y Rodolo R. Spisso²⁷⁷ sobre el tema expresa que *“En la sistematización del principio de reserva de ley, se suele distinguir dos modalidades. La que afirma la reserva absoluta de la ley, que exige que la totalidad de las normas tributarias sustantivas venga regulada exclusivamente por la ley, y la denominada “reserva relativa” o “atenuada”, que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo respecto de los elementos fundamentales.*

En México, el Pleno de la SCJN, ha secundado esta separación que analizaremos más adelante, en la tesis **“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY”**.²⁷⁸

En España el Tribunal Constitucional igualmente reconoce esta separación de la reserva de ley en: absoluta y relativa, en la jurisprudencia constitucional, número de referencia: 182/1997, al establecer que *“Del hecho que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de Ley (arts. 31.3 y 133.1 y 3 C.E.) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto, al entenderse referida al establecimiento de los tributos y a su esencial configuración, pero no, en cambio, a cualquier tipo de modificación tributaria (STC 6/1983, F. J. 4)”*.

producido se formará un fondo presupuestal, afectado al financiamiento de los programas y planes a que refiere el inciso quinto del artículo 230. Dicha alícuota deberá ser propuesta preceptivamente en el Presupuesto Nacional. 3. Exonerar temporariamente de tributos nacionales, así como rebajar sus alícuotas, a las empresas que se instalen en el interior del país”.

²⁷⁶ Citado por Rodríguez Lobato y Paredes Montiel, Ob.Cit., Página 74

²⁷⁷ **Derecho Constitucional Tributario**, Ediciones Depalma Buenos Aires, LexisNexis, Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina, 2000, página 256.

²⁷⁸ Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, Tesis: P. CXLVIII/97, Página 78.

2.3.2.- La Reserva de Ley Absoluta. Se presenta esta, según el Tribunal Constitucional Mexicano; *“cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes”,* y agrega dicho Tribunal que *“en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley”*

Ahora bien, la interrogante sería a que *“materia”* se refiere el Tribunal Constitucional Mexicano, que no puede regularse por normas secundarias y éste mismo nos da la respuesta, en la Jurisprudencia con el rubro **“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL”**²⁷⁹ al establecer que *“examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley”.*

Es decir, bajo el criterio del Pleno de la SCJN, la reserva de ley absoluta en materia tributaria, se refiere *no sólo a que la contribución se establezca en la ley, sino también que sus elementos, forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén previstos en la misma.*

Modificando esta postura inicial, el mismo Pleno de la SCJN, en la tesis P. XLII/2006, de mayo del 2006, señala que el principio de legalidad o reserva de ley absoluta, sólo se refieren a los que *“definen la cuantía de la contribución”,* es decir *“aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley”.*²⁸⁰

También el Tribunal Constitucional Español, en la STC 102/2005, reconoce que existe una reserva de ley absoluta para *“la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo debe*

²⁷⁹ Séptima época, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Página 169.

²⁸⁰ **LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Página: 15.

llevarse a cabo mediante ley (por todas, SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3)”, aunque como veremos más adelante, establece que en el Sistema Tributario Español prevalece la reserva de ley relativa.

Por su parte la Corte Constitucional de Colombia,²⁸¹ sin mencionarlo expresamente, considera que debe haber una reserva de ley absoluta en materia fiscal, cuando expresa:

“PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-Characterísticas. *El principio de legalidad tributaria es expresión del principio democrático y tiene como características principales la representación popular, en virtud de la cual no puede haber imposición de tributos sin ella, y la predeterminación de los elementos esenciales de los mismos, de suerte que los contribuyentes tengan certeza o seguridad sobre las obligaciones a su cargo, con fundamento en lo dispuesto en los Arts. 150, Num. 12, y 338 superiores”.*

Contrario a la posición de los Tribunales Constitucionales, en el sentido de que en materia fiscal, la reserva de ley es relativa, Juan Carlos Luque,²⁸² expresa que *“el principio constitucional de legalidad solo puede quedar satisfecho en tanto una ley formal-material contenga todos los elementos esenciales para crear la obligación tributaria, es decir, a) el hecho imponible, definido de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los que atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus limitaciones esenciales; e) las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; f) los casos de exenciones, g) los supuestos de infracciones; h) las sanciones correspondientes; i) el órgano administrativo con competencia para recibir el pago; y j) el tiempo por el que se paga el tributo”.*

En el mismo sentido se pronuncia Dino Jarach,²⁸³ cuando señala *“sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y, es también la ley la que debe definir este monto”.*

Casás²⁸⁴ estima que *“Cuando la exigencia de ley formal material para disciplinar los aspectos sustantivos del Derecho Tributario (creación, modificación, exención, derogación de tributos y configuración de sus elementos estructurales) encuentra*

²⁸¹ Sentencia C-1063/03. Referencia: expediente D-4655. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 159 y 160 del Decreto ley 2811 de 1974. Actor: Rafael Mejía López. Magistrado Ponente: Dr. JAIME ARAÚJO RENTERÍA. Bogotá, D. C., once (11) de noviembre de dos mil tres (2003).

²⁸² Citado por Osvaldo Casás, Ob.Cit., página 584.

²⁸³ Citado por Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., página 264.

²⁸⁴ Ob.Cit., página 237.

sustento explícito en la Constitución, y tal ordenamiento, por una clara diferenciación entre el poder constituyente y los poderes constituidos, reviste carácter rígido e inderogable por ley ordinaria, podemos afirmar que nos encontramos en presencia de un sistema en el cual impera en plenitud el principio de reserva de ley tributaria”.

En conclusión y coincidiendo con Andrea Fedele²⁸⁵ la reserva absoluta que está obligado el legislador a cumplir, se refiere a que debe procurar que la contribución o el tributo “pueda identificarse”, es decir, “*el régimen jurídico de estos elementos debe ser completo hasta el extremo de hacer inmediatamente aplicable la norma primaria, inclusive si su texto aparece formulado como una sola determinación de principios o criterios directivos*”.

Derivado de lo anterior, nuestra propuesta, sobre este tema, consiste en que las constituciones Iberoamericanas prevean expresamente, que en materia fiscal, el principio de reserva de ley en forma absoluta, comprende regular las contribuciones o tributos, así como sus elementos fundamentales, tales como; *sujeto, hecho imponible y base o tarifa, así como la exención fiscal*, se prevea en un ordenamiento emanado del poder legislativo.

Es oportuno destacar que en criterio del Tribunal Constitucional de Colombia, **Sentencia C-925/00**, la reserva de ley absoluta, aplica inclusive para las devolución de impuestos y para ello indica que “*Debe tenerse en cuenta que el legislador goza de una amplia libertad para establecer exenciones de impuestos - tras la iniciativa del Gobierno Nacional-, pues le corresponde fijar la política tributaria, y ello, en el fondo, desarrolla el principio superior señalado en el artículo 338 de la Constitución Política: es el Congreso, directamente, el llamado a determinar los sujetos pasivos de los impuestos, las tasas y las contribuciones del orden nacional. Al hacerlo, tiene la potestad de indicar quiénes pagan los tributos y quiénes están excluidos de la obligación de hacerlo. De la misma manera, tiene competencia el legislador para regular la figura de la devolución de impuestos; para indicar a quiénes es posible cobijar con la misma, cuándo, en qué casos y bajo cuáles condiciones.* **“EXENCION TRIBUTARIA-Competencia del legislador/CONGRESO DE LA REPUBLICA-Competencia para determinar sujeto pasivo de impuestos, tasas y contribuciones/DEVOLUCION DE IMPUESTOS-Competencia del legislador”.**

Por otra parte, destacamos que en México, para la Primera Sala de la SCJN, el principio de legalidad tributaria en sentido material o la reserva de ley no aplica a las infracciones tributarias, en la Tesis: 1a. XXVI/2007 **“INFRACCIONES FISCALES PREVISTAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL**

²⁸⁵ Andrea Fedele, El Principio de Reserva de Ley, Tratado de Derecho Tributario, coordinador Andrea Amatucci, Tomo I, Editorial Temis, S.A., Bogotá Colombia, 2001, página 178.

ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.²⁸⁶ determinando, dicha Primera Sala que **“LAS INFRACCIONES FISCALES SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y POR LAS GARANTÍAS DEL DERECHO PENAL, EN LO QUE RESULTEN APLICABLES”**.²⁸⁷

Este pronunciamiento es importante, porque las infracciones tributarias, a pesar de derivarse del derecho tributario, su camino jurídico de regulación, son las reglas del derecho penal, en el cual, también prevalece el principio de reserva de ley. Contrario a lo anterior, en **Jurisprudencia 106/2004**, la Segunda Sala de la SCJN, *-lo cual desde luego que genera una contradicción entre la Primera con la Segunda Sala-*, considera que la infracción fiscal por el llenado de un pedimento de importación que altere información estadística no se rige por el principio de legalidad tributaria y para ello razona:

*“El principio tributario de legalidad, así como los de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público garantizados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es exigible respecto de los elementos de las contribuciones que deben sufragar los gobernados para solventar los gastos públicos, por lo que las disposiciones de observancia general que rijan su determinación deben sujetarse a aquéllos. En estas condiciones, si la regulación de la obligación tributaria de carácter accesorio consistente en el llenado de los datos que contiene un pedimento de importación, así como de la infracción en que se incurre, en términos del artículo 184, fracción III, de la Ley Aduanera, por omitir alguno de ellos o manifestarlos en forma inexacta o falsa, siempre que se altere la información estadística, no incide en los elementos esenciales de una contribución ni se refiere a una conducta infractora consistente en la falta de pago de algún tributo, resulta evidente que tal normativa no es expresión de la potestad tributaria del Estado Mexicano y, por ende, no se rige por el principio de legalidad tributaria en su aspecto formal, por lo que el hecho de que los datos que debe contener el mencionado pedimento no se prevean en una ley, sino en una regla general administrativa, no conlleva una violación al citado precepto constitucional. **PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN. LA REGULACIÓN DE LOS DATOS QUE DEBE CONTENER, ASÍ COMO DE LA INFRACCIÓN EN QUE SE INCURRE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 184, FRACCIÓN III, DE LA LEY ADUANERA, AL OMITIR ALGUNO DE ELLOS O MANIFESTARLOS EN FORMA INEXACTA O FALSA DANDO LUGAR A QUE SE ALTERE LA INFORMACIÓN ESTADÍSTICA, NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.***²⁸⁸

²⁸⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Febrero de 2007, Página: 649.

²⁸⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Febrero de 2007, Página: 652, Tesis: 1a. XXVII/2007.

²⁸⁸ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Septiembre de 2004, Página: 227. Contradicción de tesis 84/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y otros, y el Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Séptimo Circuito y otros.

2.3.2.1.- Los lineamientos de los Tribunales Constitucionales sobre la Reserva de Ley Absoluta. Con base en pronunciamientos de los Tribunales Constitucionales Iberoamericanos y en la doctrina imperante, elaboramos algunas directrices que se han fijado sobre el tema

2.3.2.1.1.- La Reserva de Ley Absoluta, rige para las contribuciones o tributos, o cualquier “prestación patrimonial”, que establezca el deber de contribuir al gasto público.

Partimos del término contribuciones o tributos, como género, mientras que la especie lo constituyen los impuestos, las tasas o derechos y la contribución especial, por ello, las especies del género, es indudable que deben estar previstas en una ley. Para Andrea Fedele,²⁸⁹ *“interesan de modo exclusivo las “prestaciones patrimoniales” que, por lo menos, según la jurisprudencia constitucional se identifican por razón de su resultado, como una disminución del particular a la cual se ordena el régimen jurídico correspondiente. . .”,* por lo que *“resulta irrelevante la naturaleza del bien o del derecho al que se refieren las prestaciones. . .”.* Agregando que; *“es palpable que las prestaciones impuestas de carácter patrimonial no son sólo aquellas que determinan un incremento patrimonial para el Estado u otro ente público. . .se admite la posibilidad de prestaciones impuestas de carácter patrimonial de unos particulares a otros, así mismo, más raras, aunque no imposibles, parecen las prestaciones en las cuales no pueden identificarse un destinatario o bien este falta absolutamente”.*

Rodolfo L. Spisso,²⁹⁰ a propósito del concepto tradicional de contribuciones o tributos, no encuentra un criterio lógico en el Fallo 225-688, C.S.N. 28/5/53, S.A. Ducilo c. O.S.N., al sustentarse que *“la tasa no es una institución fiscal, sino una creación administrativa para resarcirse directamente de los gastos en determinado servicio prestado a los usuarios y, por eso, mientras el impuesto generalmente tiene en cuenta el monto de la riqueza poseída por una persona, la tasa sólo está en relación con los utilización de los servicios públicos”.*

El mismo autor señala que este criterio fue modificado en el caso Cia. Swift de La Plata, C.S.J.N., 11/10/61, Fallos 251-51, y para ello se dijo que *“corresponde desde ya señalar que la jurisprudencia recordada es inequívoca en el sentido de que las tareas de inspección y en particular de inspección con fines de policía sanitaria, constituyen un servicio público que justifica la imposición de una exacción en forma de tasa. Esto es, en primer lugar, así porque las tasas son una especie de los gravámenes susceptibles de aplicación válida. Porque todo tributo es una contribución obligatoria en dinero destinada a fines públicos”*

Algo similar aconteció en México con las contribuciones de aportaciones de seguridad social, en el sentido de que fue hasta septiembre de 1995, a través de la **Jurisprudencia 18/95**, el Pleno de la SCJN, la reconoció como contribución y

²⁸⁹ Ob.Cit., Página 163.

²⁹⁰ Ob.Cit., Página 216

por ende sujeta a los principios constitucionales tributarios. El rubro de la tesis señala **“SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS”**.²⁹¹

Dicho criterio fue corroborado a propósito de las aportaciones patronales para el INFONAVIT, a través de la Jurisprudencia 35/98, titulada **“INFONAVIT. LAS APORTACIONES PATRONALES TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”**.²⁹²

Coincidiendo que a cualquier especie del género contribuciones le es aplicable el principio de reserva de ley absoluta, el Tribunal Constitucional Español, en la STC 102/2005, a propósito de la tasa cobrada por servicios portuarios, establece que:

“debe considerarse que los "servicios portuarios" a que hace referencia la Orden ministerial cuestionada en el proceso a quo implican, bien la prestación de servicios o realización de actividades en los que existe un monopolio de derecho a favor del Estado y, en consecuencia, "los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación" [STC 185/1995, FJ 3 c)], bien la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público portuario, que al ser de titularidad del Estado generan "una situación que puede considerarse de monopolio, ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos" [STC185/1995, FJ 4 a)]. De donde se deduce que las tarifas por los denominados "servicios públicos" portuarios constituyen prestaciones de carácter público en el sentido del art. 31.3 CE que, en cuanto tales, quedan sometidas a la reserva de ley [STC 185/1995, FJ 4 a); en el mismo sentido, STC 233/1999, FJ 16].

6. Pero aún podemos precisar más: si, conforme a la doctrina de este Tribunal, los "tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" (STC 182/1997, FJ 15), no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga la Ley 27/1992 (STC 233/1999, FJ 18), las llamadas "tarifas" por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria. Y son tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del art. 2.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que, a los efectos de calificar a las prestaciones patrimoniales satisfechas por los ciudadanos a las Administraciones públicas como tasas, dispone que "[s]e entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho

²⁹¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Septiembre de 1995, Página: 62.

²⁹² Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, VIII, Julio de 1998, Página: 28

público cuando se lleven a cabo mediante cualquier de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público".

*Planteada así la cuestión, habrá que examinar la regulación que se contiene en la Ley 27/1992 para comprobar si establece los criterios idóneos para circunscribir la decisión de los órganos que han de fijar el quantum de dichas tarifas, desterrando una actuación libre, no sometida a límites. Y, a este respecto, **adelantando las conclusiones que a continuación expondremos, podemos afirmar ya que ni el art. 70.2 ni ningún otro precepto de la Ley 27/1992 contiene, tal y como exigen los arts. 31.3 y 133.1 CE, los criterios idóneos para cuantificar las prestaciones tributarias que establecen de forma que garanticen una decisión suficientemente predeterminada.***

En definitiva, como señalamos en la citada STC 63/2003, la determinación en la ley de un límite máximo de la prestación de carácter público, o de los criterios para fijarlo, es absolutamente necesaria para respetar el principio de reserva de ley. Esa determinación no aparece en el precepto cuestionado, que, al señalar que será el Ministro de Obras Públicas y Transportes el que establecerá "los límites mínimos y máximos de las tarifas", traza un ámbito de cuantificación que deja un amplísimo margen de libertad al mencionado órgano del poder ejecutivo, lo que implica una habilitación tan indeterminada que desborda los límites que para la colaboración reglamentaria derivan de las exigencias de la reserva de ley establecida en los arts. 31.3 y 133.1 CE.

8. Procede, en consecuencia, declarar inconstitucional el apartado 2 del art. 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de puertos del Estado y de la marina mercante, en su versión original, en la medida en que se aplica a prestaciones patrimoniales de carácter público".

Referente a las "prestaciones patrimoniales", -siguiendo el criterio de Fedele-, que formalmente no se denominen contribuciones, pero que si establecen la obligación de contribuir, también le es aplicable la reserva de ley absoluta.

Esta importante directriz, se fijó, en México, a propósito del establecimiento de un aprovechamiento a cargo del gobernado, en el Distrito Federal, regulado en los artículos 318 y 319 del Código Financiero del Distrito Federal, en el caso de que se construyan desarrollos habitacionales. Para ello, la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 54/2006, determinó:

"Los artículos citados establecen que quienes construyan desarrollos habitacionales de más de 20 viviendas, o realicen obras, instalaciones o aprovechamientos de más de 200 metros cuadrados, deberán cubrir el pago por concepto de aprovechamientos para que la autoridad competente realice las acciones necesarias para prevenir, mitigar o compensar las alteraciones o afectaciones al ambiente y los recursos naturales, así como los efectos del impacto vial, a razón de una determinada cantidad por metro cuadrado de construcción, en el caso de los desarrollos mencionados, y conforme a las cantidades que se determinen por metro cuadrado de construcción, según la

zona en que se realice la obra y el destino que se le dé, tratándose de construcciones de más de 200 metros cuadrados. En ese tenor, se concluye que aun cuando los artículos 318 y 319 del Código Financiero del Distrito Federal señalen que las prestaciones patrimoniales de carácter público que prevén se cubrirán en concepto de aprovechamientos, lo cierto es que tienen la naturaleza de un impuesto y, por ende, están sujetas al cumplimiento de los principios tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **en virtud de que son impuestos en forma unilateral y coactiva por el Distrito Federal; el hecho imponible lo realiza directamente el particular, que es la referida construcción o realización de obras, instalaciones o aprovechamientos, y se constituye sobre actos que reflejan una disponibilidad económica como consecuencia de la propiedad o posesión inmobiliaria, además de que no se vincula a la realización de un acto o actividad específicos a cargo de la administración pública local, ya que si ésta no realiza las acciones referidas, de cualquier forma nace la obligación tributaria y, por último, esas acciones constituyen gastos públicos indivisibles e indeterminados individualmente.** IMPUESTOS. TIENEN ESA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PÚBLICAS PATRIMONIALES PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 318 Y 319 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL Y, POR TANTO, DEBEN CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.²⁹³

EL mismo criterio se sustentó con motivo del cobro de una cantidad a los permisionarios para Juegos y Sorteos, habiendo sustentado la Segunda Sala de la SCJN que “al establecer el artículo 5o. de la Ley Federal de Juegos y Sorteos que en los permisos que se concedan para celebrar un juego o un sorteo, independientemente de los impuestos que al efecto determinen las leyes fiscales correspondientes, la Secretaría de Gobernación señalará la participación que corresponderá al Gobierno Federal de los productos obtenidos por el permisionario, vulnera el mencionado principio constitucional, pues con tal regulación el legislador se limita a establecer cuál es el servicio gravado o hecho tasable que dará lugar al nacimiento de la respectiva obligación tributaria, sin que en tal ordenamiento o en un diverso acto, formal y materialmente legislativo, se regule el procedimiento para obtener la base gravable y la cuota, tasa o tarifa aplicable, señalando, incluso, que será la propia dependencia la que fije el monto de la participación, con lo que se deja en manos de la autoridad administrativa el monto de esa afectación patrimonial y se impide a los gobernados conocer, con la certeza necesaria, la cuantía de la obligación tributaria que surge con motivo de la realización del mencionado hecho tasable”. (JUEGOS Y SORTEOS. EL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY FEDERAL RELATIVA QUE FACULTA A LA SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN PARA SEÑALAR LA PARTICIPACIÓN QUE CORRESPONDE AL GOBIERNO FEDERAL, RESPECTO DE LOS

²⁹³ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIII, Mayo de 2006, Página: 281. Contradicción de tesis 210/2005-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto y Décimo Primero en Materia Administrativa del Primer Circuito.

PRODUCTOS OBTENIDOS POR EL PERMISIONARIO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA).²⁹⁴

Tesis similar se había sustentado, por la Cuarta Sala de la SCJN, con motivo del establecimiento de prestaciones para sostener la Casa del Marino, y para ello se razonó que *“las prestaciones que deben cubrir los armadores para el sostenimiento de la Casa del Marino, de acuerdo con el decreto del 11 de abril de 1941, no reúnen las características "b" y "d" antes enumeradas, porque ni están establecidas por una ley, ni se encuentran destinadas para cubrir los gastos públicos. En efecto, la ley por la que se establece un impuesto, debe serlo en el sentido formal del vocablo, esto es, debe ser un acto jurídico emanado del Poder Legislativo, porque cuando la Constitución habla de leyes, se refiere a actos procedentes de ese poder; y las prestaciones de que se trata, han sido creadas por un decreto expedido por el presidente de la República, de manera que las disposiciones contenidas en dicho decreto, no pueden ser consideradas, desde el punto de vista formal, como actos legislativos, sino como actos administrativos, por proceder del Poder Ejecutivo, aunque desde el punto de vista material, intrínseco, pudieran calificarse como actos legislativos, por reunir cualidades de generalidad, impersonalidad, etcétera, que son propias de los mismos. (CASA DEL MARINO, LAS PRESTACIONES QUE DEBEN CUBRIR LOS ARMADORES, PARA EL SOSTENIMIENTO DE AQUELLA NO TIENEN EL CARACTER DE IMPUESTOS (IMPUESTOS ELEMENTOS JURIDICOS DE LOS).²⁹⁵*

En estas tesis podemos observar, como se materializa la reflexión sustentada por Fedele, en el sentido, de que las prestaciones patrimoniales impuestas, no tenían como destinatario al Estado, sino para la Casa del Marino y aún así se consideró que contravino el principio de reserva de ley.

Bajo el principio que analizamos, es importante destacar y observar que en el caso de los Estados Federales, resulta innegable que sólo la Federación y los Estados, a través del proceso legislativo, pueden establecer los tributos, por ello, es obvio que los municipios, deben acudir al poder legislativo local para establecer contribuciones pero no imponerlas por sí mismos y así lo determinó la Segunda Sala de la SCJN, en la Tesis: 2a. CXLI/99, al sustentar:

CONTRIBUCIONES MUNICIPALES. LOS AYUNTAMIENTOS CARECEN DE FACULTADES PARA ESTABLECER CUALQUIERA DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES (ACTA DE SESIÓN DE CABILDO DE 25 DE ENERO DE 1997 DEL AYUNTAMIENTO DE VALLE DE BRAVO). *Conforme a lo dispuesto en el artículo 115, fracción IV, constitucional, la hacienda de los Municipios se integra de los bienes que les pertenezcan así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan en su favor; precepto que interpretado en forma sistemática con lo previsto en el artículo 31, fracción IV,*

²⁹⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVII, Enero de 2003, Tesis: 2a. CCVIII/2002, Página: 729.

²⁹⁵ Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: LXXIX, Página: 2837

de la propia Carta Magna, donde se consagra el principio de legalidad tributaria, exige que toda contribución municipal, incluyendo sus elementos esenciales, a saber: sujeto, objeto, procedimiento para el cálculo de la base, tasa o tarifa, lugar, forma y época de pago, deban establecerse en una ley emanada de la respectiva Legislatura Local. De ahí que el punto VII del acuerdo aprobado el 25 de enero de 1997 en la sesión de cabildo celebrada por el Ayuntamiento del Municipio de Valle de Bravo, que establece la base y la tasa aplicables para el cálculo de los derechos para recibir el servicio consistente en el otorgamiento de licencias para construcción, transgrede lo dispuesto en los referidos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Diciembre de 1999, Página: 404

Igual criterio se sustentó en Argentina, en el caso de la Provincia de San Juan del 21 de febrero de 1925, donde se creó un nuevo impuesto (Fallos 155-293, C.S.N., 6/9/29) y en el de la Provincia Buenos Aires, en el que creó un tributo por concepto de servicios por inspección sanitaria (Fallos 182-412, C.S.N., 7/12/38, La Martona S.A., c/Prov. De Buenos Aires”), en los que en ambos se resolvió, que violaban el principio de reserva de ley.²⁹⁶

2.3.2.1.2.- La Reserva de Ley en los elementos y accesorios de las contribuciones.

Siguiendo el pensamiento de Dino Jarach,²⁹⁷ los elementos del tributo a que nos referimos, van referidos a *“hechos impositivos en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer”*, igualmente quedan incorporados *“el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y, es también la ley la que debe definir este monto”*.

La situación de que deban quedar establecidos los elementos del tributo, por el legislador brinda certeza al contribuyente para el debido cumplimiento fiscal, porque no fue la intención del poder constituyente, como ya se ha dicho, de que fuera la autoridad administrativa quien cumpliera esta función y así lo sustenta el Tribunal Constitucional Mexicano en la **Jurisprudencia 106/2006**, al señalar: *“El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica”*. **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE**

²⁹⁶ Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., Página 298.

²⁹⁷ Citado por Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., página 264.

DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.²⁹⁸

Algunos criterios que deben considerarse sobre dichos elementos lo constituyen:

A.- *“La asignación de determinados sujetos, del carácter de contribuyentes o responsables, constituye un elemento sustancial de los tributos que, en cuanto tal, sólo puede ser establecido por una ley del congreso, por cuanto ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones”.* Unifund Sociedad Gerente de Fondos Comunes de Inversión S.A. y otro c/P.E.N..C.S.J.N., 7/3/00.²⁹⁹

B.- El decreto ley que expida el ejecutivo, no puede establecer sujetos nuevos obligados a contribuir, *–como fue el caso de las empresas gaseras–* y para ello el Tribunal Constitucional Peruano,³⁰⁰ expresa:

“tal como se advierte del Decreto Supremo N.º 004-2002-PCM –que deroga el Decreto Supremo N.º 114-2001-PCM–, se produce una variación en la determinación de los sujetos pasivos, entre los cuales ya no se incluye a los distribuidores mayoristas. Este hecho deja en evidencia que ha sido finalmente la norma reglamentaria –Decreto Supremo– la que ha venido determinando los sujetos pasivos del aporte a OSINERG.

11. *Conforme ya lo hemos señalado en el Fundamento N.º 7, supra, el principio de legalidad debe reforzarse en el caso de los elementos esenciales del tributo, como son los que conforman el hecho imponible en sentido abstracto, entre ellos el sujeto pasivo. Claro está que la remisión excepcional a un texto reglamentario atendiendo a la naturaleza del tributo y a criterios de razonabilidad, puede ser entendida únicamente si los parámetros se encuentran fijados en la ley; y esa excepcionalidad determina, a su vez, que la línea de frontera o el máximo grado de remisión sea la norma reglamentaria; por ello, no es posible admitir, bajo ninguna circunstancia, una norma de rango inferior, como lo es la Resolución del Consejo Directivo del OSINERG N.º 2865-2001-OS/CD.*

12. *Para el Tribunal Constitucional, plantear la posibilidad de incluir sujetos pasivos del tributo a través de precisiones como la efectuada mediante la Resolución cuestionada, importaría no sólo la desnaturalización del principio de legalidad y el vaciamiento de su contenido constitucional sino que, además, significaría un evidente atentado contra un principio general del derecho como es la seguridad jurídica, entendida como la suma de certeza, legalidad, correcta interpretación de los preceptos constitucionales y ausencia de cambios inopinados.*

²⁹⁸ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Octubre de 2006, Página: 5

²⁹⁹ Sumarios de Jurisprudencia Judicial y Administrativa, Errepar, página 96.

³⁰⁰ Expediente N.º 3303-2003-AA/TC, LIMA, DURA GAS S.A., de fecha 28 de junio de 2004.

Finalmente, cabe señalar que si fuera el caso que las empresas envasadoras de gas licuado de petróleo –como la demandante– fueran sujetos pasivos del tributo, –determinación que no corresponde, prima facie, al ámbito de la actuación administrativa–, el máximo escalón posibilitado para su regulación excepcional será el Decreto Supremo, y dentro de los parámetros fijados por ley. Así las cosas, ni en el año 2001 ni en el 2002 puede afirmarse que se estableció claramente su regulación mediante esta vía; más aún cuando en este último periodo se advierte la exclusión de los distribuidores mayoristas como sujetos pasivos del aporte, grupo al cual, según lo alegado por la demandada, pertenecía la empresa demandante”.

C.- *“Debe destacarse que resulta inaceptable la tesis sostenida por el Fisco Nacional en cuanto pretende limitar la exclusiva competencia que la C.N. asigna al Congreso, en materia tributaria, a lo referente al establecimiento de nuevos impuestos. En efecto tal interpretación llevaría a la absurda consecuencia de suponer que una vez establecido un gravamen por el Congreso de la Nación, los elementos sustanciales de aquel definidos, por la ley podrían ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, con lo que se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional y se le vaciaría de buena parte de contenido útil, ya que el “despojo” o “exacción” violatorios del derecho de propiedad que en palabras de la Corte representa el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice se verificaría –de modo análogo- tanto en uno como en otro supuesto, en la medida en que la pretensión del Fisco carezca de sustento legal”.* “LA BELLACA S.A.A.C.I.F.y M.”-C.S.J.N-27/12/96 (Fallos T° 319:3400)

D.- *“la base del impuesto debe ser establecida de manera que permita calcular el gravamen en todos los casos que coincidan con el supuesto previsto como hecho imponible, sin que pueda derivarse por analogía, igualdad o mayoría de razón, en virtud del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional, que garantiza la certidumbre jurídica de los gobernados y erradica la arbitrariedad de las autoridades aplicadoras de la ley. . . el examen de este precepto, en relación con los demás que integran la ley, permite concluir que no se establece la base conforme a la cual debe determinarse el tributo a cargo de los sujetos que otorgan el uso o goce temporal de bienes que se destinarán a las actividades empresariales de otros contribuyentes del impuesto y que, de conformidad con el artículo 1o., causarán el gravamen por lo que se refiere a dichos bienes, pues del referido artículo 2o. deriva que el valor del activo, que servirá de base para aplicar la tasa del dos por ciento y calcular el monto del impuesto a pagar”.* **ACTIVO DE LAS EMPRESAS, LEY DEL IMPUESTO AL VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE NO ESTABLECE LA BASE DEL IMPUESTO PARA CONTRIBUYENTES ARRENDADORES NO EMPRESARIOS.**³⁰¹

³⁰¹ Jurisprudencia 32/95, Pleno de la SCJN, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, II, Noviembre de 1995, Página: 29.

Por el mismo tema de la indefinición de las base imponible, la Primera Sala de la SCJN, en la tesis: 1a. II/2001, sustento: **CATASTRO. LA LEY RELATIVA DEL ESTADO DE MÉXICO QUE OMITIÓ SEÑALAR CUÁL ES LA BASE SOBRE LA QUE SE VA A GRAVAR AL PARTICULAR Y SUPEDITA SU DETERMINACIÓN A UN ACTO POSTERIOR DE AUTORIDAD, VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**³⁰²

E- *“Los accesorios moratorios contemplados en el artículo 42 de la Ley 11683 (t.o. en 1978, art.37,t.v.) por ser capítulo del derecho tributario sustantivo, están sujetos al principio de legalidad tributaria, con la consecuente proscripción del recurso a la analogía”.* Urundel del Valle S.A., C.N.A.C.A.F., Sala IV-17/3/97.

En el mismo sentido véase el fallo de la C.N.A.F.A.F. en Argentina en el caso “BORIS GARFUNKEL E HIJOS S.A.”, donde se estableció que *“El ordenamiento jurídico en materia tributaria reconoce como principio general el de legalidad de los tributos, siendo estos creados por el órgano confiado a ejercer la atribución del poder tributario. La observancia de dicho principio determina que es la ley la que deberá definir el hecho generador de la obligación tributaria, los sujetos deudores de los tributos y el monto de este o bien los elementos necesarios para liquidarlo. En este contexto, el ajuste por desvalorización monetaria del crédito del impuesto constituye un elemento integrante de la obligación tributaria sustantiva, uno de los parámetros para la cuantificación del hecho imponible, cuya previsión en la ley debe ser expresa”.*

F- El poder legislativo debe señalar el sistema y método para fijar la tarifa de la contribución y así lo sustenta el Tribunal Constitucional Colombiano, en la Sentencia C-155-03, cuando señala:

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Vulneración al dejar en absoluta discrecionalidad a las autoridades administrativas para determinar los beneficios y para hacer la distribución entre los contribuyentes

FALLO

29.- *De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que el Decreto 1604 de 1966 no señaló ni el sistema ni el método para que las autoridades administrativas fijen la tarifa de la contribución de valorización, la Corte considera que la expresión “nacional”, contenida en el artículo 1º de ese decreto, desconoce el principio de legalidad tributaria y así será declarado en esta sentencia. En consecuencia, ninguna autoridad administrativa del orden nacional podrá fijar la tarifa de la contribución por valorización hasta tanto el Congreso señale el sistema y el método para que esas entidades puedan hacerlo.*

2.3.2.1.3. La Reserva de Ley no rige para los ingresos públicos que no constituyen contribuciones.

³⁰² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIII, Marzo de 2001, Página: 101

Este es una cuestión muy debatible, si nos atenemos al concepto de “prestaciones patrimoniales” o de afectaciones al patrimonio de los gobernados, que sustenta Andrea Fedele.³⁰³ Dicho autor agrega que “No existe “prestación patrimonial”, cuando falta la injerencia en el patrimonio del particular. . .” considerando además que según este mismo autor “el concepto de prestación impuesta se deriva de una norma constitucional que en su origen sólo se refería a los tributos, pero cuyo régimen jurídico, por medio de un proceso interpretativo secular, en sustancia se ha extendido a un supuesto de hecho más amplio, a partir de un criterio que fundamentalmente se basa en la necesidad de reservar a la ley las injerencias de los poderes públicos en la esfera de libertad de los particulares”.

Sin embargo, tal y como ya analizamos las constituciones iberoamericanas, la intención del poder constituyente fue de proteger bajo el principio de reserva de ley, sólo a las contribuciones o tributos. Por ello la Segunda Sala de la SCJN, en México, tratándose de ingresos que percibe el Estado, por concepto de aprovechamientos, sobre una tasa fija, y al debatirse si le aplican o no los principios constitucionales que norma el artículo 31, fracción IV, CPEUM, consideró:

*Si se toma en consideración, por un lado, que la carga económica del cinco por ciento de los ingresos brutos obtenidos por la prestación del servicio de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior que establece el artículo 15, fracción VII, de la Ley Aduanera, tiene su origen en la concesión que el Estado otorga a los particulares para que presten el referido servicio y, por otro, que uno de los elementos de la concesión es el contrato a través del cual se protegen los intereses del particular concesionario creando a su favor una situación jurídica individual, de manera que para estar en aptitud de prestar el servicio público que da origen al gravamen, interviene la voluntad del concesionario, y no se fija unilateralmente por el Estado, es claro que el ingreso de mérito constituye un aprovechamiento, tanto por la denominación que le da el ordenamiento en cuestión, como por su naturaleza, ya que establece un ingreso del Estado por funciones de derecho público diverso a las contribuciones y, por ende, los principios tributarios de proporcionalidad, equidad y legalidad no le resultan aplicables. **APROVECHAMIENTO. TIENE ESE CARÁCTER EL QUE DEBE PAGARSE POR CONCEPTO DE LOS INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS TRATÁNDOSE DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE MANEJO, ALMACENAJE Y CUSTODIA DE MERCANCÍAS DE COMERCIO EXTERIOR, POR LO QUE NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTÍCULO 15, FRACCIÓN VII, DE LA LEY ADUANERA).**³⁰⁴*

En el mismo sentido se pronunció, la Segunda Sala de la SCJN, a propósito de las cuotas compensatorias que se imponen contra prácticas desleales de comercio internacional al señalar:

³⁰³ Ob.Cit., página 166.

³⁰⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Diciembre de 2001, Tesis: 2a. CCXVIII/2001, Página: 364

*“se afirma que las prestaciones patrimoniales de carácter público, cuya creación se encuentra condicionada al desarrollo de un procedimiento en el que se escuche a los afectados y al acreditamiento de ciertos hechos, no constituyen una expresión de la potestad tributaria del Estado, sino de una diversa atribución que tiene como finalidad crear una carga económica a todos aquellos que realicen una actividad que se estima contraria a algún bien jurídico que a juicio del legislador debe tutelarse, pero que no están destinadas a solventar el desarrollo de actividades propias del Estado, por lo que a tales prestaciones no debe exigírseles el cumplimiento de los principios constitucionales de justicia tributaria ni para su cobro puede la autoridad competente omitir otorgar a los gobernados su derecho de defensa previo a la emisión del acto que les prive en definitiva de su patrimonio. CONTRIBUTIONES. CARECEN DE ESTA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO CUYO ESTABLECIMIENTO ESTÁ CONDICIONADO AL DESARROLLO DE UN PROCEDIMIENTO EN EL QUE SE ESCUCHE A LOS GOBERNADOS QUE PUEDAN VERSE AFECTADOS Y A QUE EL ÓRGANO INVESTIDO DE LA RESPECTIVA ATRIBUCIÓN ACREDITE QUE DETERMINADOS HECHOS DEL PASADO JUSTIFICAN SU CREACIÓN.”*³⁰⁵

Sobre este tipo de ingresos públicos, consideramos que hay un área de indefensión o de falta de certeza para el gobernado, en México, cuando es la autoridad administrativa, la que fija la tasa o tarifa a pagar en el caso de las cuotas compensatorias, en donde existen porcentajes hasta del 500%, sin que el legislador fije los lineamientos para su imposición, por ello, tendríamos que cuestionarnos si no estamos en presencia, en el caso de los aprovechamientos, de “*prestaciones patrimoniales*” o de *afectaciones al patrimonio* y por lo tanto sujetas a los principios constitucionales, como son, la legalidad tributaria, la capacidad y equidad tributaria.

Nosotros no tenemos duda, de que en el caso de las cuotas compensatorias si se afecta al patrimonio del gobernado y en cumplimiento al requisito mínimo del principio de legalidad, el legislador debiera prever los requisitos, así como fijar un mínimo y un máximo para la imposición de la alícuota o tasa de la denominada o cuota compensatoria

2.3.2.1.4.- La Reserva de Ley Absoluta, no exige que el legislador esté obligado a definir todos los términos y palabras usadas en la Ley.³⁰⁶

³⁰⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Agosto de 2001, Tesis: 2a. CXVII/2001, Página: 214.

³⁰⁶ En criterio reciente, la Primera Sala de la SCJN, Jurisprudencia 117/2007, determinó que la imprecisión en la redacción o imprecisión de los términos de ley, no conlleva a declarar su irregularidad constitucional, toda vez que en ese caso deberá ocurrirse a los métodos de interpretación jurídica. La tesis lleva el rubro: LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre de 2007, Página: 267.

El principio de legalidad tributaria en sentido material, obliga a prever todos los elementos de la contribución o del tributo, sin que haya obligación del legislador de que tenga que definir todos los conceptos o términos relacionados con ello, al menos de que dichos conceptos o términos sean tan ambiguos o imprecisos que generen incertidumbre en el cumplimiento fiscal.

En este sentido, lo razonó el Tribunal Constitucional Mexicano, cuando expresa que: *“tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.* **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.**³⁰⁷

Sobre los términos o conceptos relacionados con el tributo, que no vengán definidos en el texto de la ley, el Tribunal Constitucional Mexicano, considera que los ordenamientos no pueden constituir un diccionario de conceptos y para ello establece:

“No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional. **LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY.**³⁰⁸

³⁰⁷ Jurisprudencia 106/2006, Pleno de la SCJN, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Octubre de 2006, Página: 5

³⁰⁸ Novena Época, Pleno de la SCJN Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis

Otros criterios de los tribunales sobre este tema son los siguientes:

A.- *“La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance”.* **IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.**³⁰⁹

B.- *“tal criterio no llega al extremo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. Por tanto, el hecho de que el legislador no hubiere pormenorizado lo que debe entenderse por contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, respecto de las cuales no procede la autorización de pagar en parcialidades, no causa perjuicio jurídico alguno al gobernado, puesto que se trata de conceptos de amplio manejo en el medio fiscal. “CONTRIBUCIONES RETENIDAS, TRASLADADAS O RECAUDADAS, AUNQUE EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO DEFINE LO QUE DEBE ENTENDERSE POR AQUÉLLAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”.*³¹⁰

C.- *“el artículo 48, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, que señala que para los efectos del artículo 46 de dicha ley “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse”, no transgrede el citado principio constitucional al utilizar la expresión “entre otras” para ejemplificar lo que debe entenderse por deudas, toda vez que establece en forma general su definición legal al disponer que “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento”, y la enumeración que hace de diversos supuestos es meramente ilustrativa, ya que en el mencionado artículo 48, primer párrafo, se indica un listado de conceptos, haciendo una remisión implícita que el legislador otorga al uso que jurídicamente se da al concepto de deudas; de manera que cualquier contribuyente puede saber en forma clara qué debe entenderse por deudas en los términos de la propia ley, y además está en posibilidad de conocer*

XI/96, página169.

³⁰⁹ Octava Época, Cuarta Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Noviembre de 1991, Tesis: 4a. XXXVI/91, Página: 69

³¹⁰ Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Abril de 2004, Tesis: 2a. XIV/2004, Página: 453

algunas que puedan considerarse como tales, sin que el legislador esté obligado a definir o establecer todos los presupuestos que eventualmente puedan ajustarse al concepto de deuda, pues las palabras que eligió para definir esta noción general tienen en la misma ley un uso que revela que son de clara comprensión". **RENTA. EL ARTÍCULO 48, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN "ENTRE OTRAS" PARA EJEMPLIFICAR LO QUE DEBE ENTENDERSE POR DEUDAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**³¹¹

*D.- "El artículo identificado dispone que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. Ahora bien, a juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al incluir la expresión "o de cualquier otro tipo", no viola la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no hace genérico el objeto del impuesto ni constituye una cláusula abierta para que la autoridad determine arbitrariamente esos ingresos, sino que dicho término se refiere a los demás ingresos que modifican positivamente el patrimonio de los contribuyentes, en los términos que prevé la Ley citada, sin que deba existir una disposición que expresamente contenga la lista exhaustiva de todos los conceptos que han de considerarse como ingreso gravable. Lo anterior es así, en razón de que la interpretación del concepto "ingreso" en el referido ordenamiento legal exige una regla amplia para los residentes en territorio nacional, incluyente de la totalidad de los ingresos, excepto los específicamente excluidos por el legislador. RENTA. EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR LA EXPRESIÓN "O DE CUALQUIER OTRO TIPO" NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.*³¹²

Cabe el comentario que el Tribunal Constitucional Mexicano a pesar de estos lineamientos establecidos, ha opinado que cuando un concepto es fundamental para determinar el tributo, como es el caso de la determinación de la base gravable, es necesario establecer el sentido que debe tener el término que ha usado el legislador y por ello referente al concepto "ingreso" en el impuesto sobre la renta fijó la directriz siguiente:

"Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una

³¹¹ Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XX, Diciembre de 2004, Jurisprudencia 170/2004, Página: 539

³¹² Novena Época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Enero de 2007, Tesis: 1a. CXCI/2006, Página: 480

persona. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos. Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto "ingreso", ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17. **RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.**³¹³

Referente al tema de si es posible acudir a la supletoriedad, para desentrañar aquellos conceptos que el legislador no definió, para resolver alguna cuestión tributaria, Eduardo Marsala³¹⁴ señala que la Corte Suprema de Argentina, con motivo del concepto "arbitraje" relacionado con la compra de divisa que no estaba definido en la ley, resolvió "Que no proveyendo el legislador definición tributaria del concepto de arbitraje, cabe remitirse conforme lo dispone el art. 11 de la ley 11.683 a los conceptos, usos y costumbres del mercado cambiario advirtiéndose que el B.C.R.A., autoridad monetaria de aplicación, cataloga las operaciones en cuestión realizadas por la actora como de arbitraje, encasillamiento que

³¹³ Novena Época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Enero de 2007, Tesis: 1a. CLXXXIX/2006, Página: 483

³¹⁴ Sentencia S-024, caso "Maxinta y Multicambio S.A." Compendio de Justicia Tributaria, Editorial Némesis, Buenos Aires, Argentina, Página 39.

precisamente por la ausencia de definición apuntada, tiene efecto vinculante en el pronunciamiento”.

En México el Poder Judicial de la Federación, exige como requisito para la aplicación de la supletoriedad lo siguiente:

“a) que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente, y señale el estatuto supletorio; b) que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; c) que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria, y d) que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen, de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida. Ante la falta de uno de estos requisitos, no puede operar la supletoriedad de una legislación en otra. SUPLETORIEDAD DE LA LEY. REQUISITOS PARA QUE OPERE.”³¹⁵

Ahora bien la supletoriedad de la norma, no implica que una disposición se aplique por analogía a la materia tributaria y para ello analizamos los pronunciamientos siguientes:

A.- La **Sentencia C-504/02**, del Tribunal Constitucional de Colombia, en el que se sustentó: *“el caso bajo estudio abarca las facultades impositivas otorgadas por el Congreso al Concejo de Bogotá para crear el impuesto sobre el servicio de alumbrado público y el impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos, sobre empresas de luz eléctrica, de gas y análogas; al igual que para organizar su cobro y darle al recaudo el destino que juzgue más conveniente a la atención de los servicios municipales. De lo cual se sigue que el Legislador autorizó al Concejo Municipal de Bogotá para crear los tributos impugnados, para estructurar el trámite de su cobro y, para fijar con apoyo en su aforo las apropiaciones presupuestales atinentes a la atención de los servicios municipales. Empero, es del caso enfatizar desde ya que la expresión “y análogas” resulta claramente inconstitucional, en tanto riñe con el principio de la legalidad del tributo que entraña el artículo 338 superior. A decir verdad, no puede convalidarse ningún mandato legal que bajo el expediente de la autorización para crear tributos territoriales incurra en mandamientos de carácter indeterminado o ambiguo, ya que ello sería tanto como delegarle in género a la respectiva entidad territorial el poder impositivo –que en el marco de la ley- quiso el Constituyente reservarle con exclusividad al Congreso de la República, con la subsiguiente pretermisión del obligado registro legal. Por lo mismo, al resolver sobre los cargos de esta demanda se declarará la inexequibilidad de la locución “y análogas”.”³¹⁶*

³¹⁵ Jurisprudencia, Octava época, Cuarto Tribunal Colegiado En Materia Civil Del Primer Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 76, Abril de 1994, Página: 33

³¹⁶ **PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO**-Inconstitucionalidad de facultad de crear impuestos “análogos”/TRIBUTO-Indeterminación o ambigüedad.
http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portal/jsp/frames/index.jsp?idsitio=6&ruta=../jurisprudencia/consulta.jsp

B.- En Argentina, C.S.J.N., caso “Bertellotti, Oscar, del 28-4-92, en L.L. 1992-C-441,³¹⁷ resolvió: “No cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador ni para imponer una obligación, habida cuenta que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad”.

Lo anterior nos corrobora, que la aplicación de la analogía, tal y como lo sustenta la Corte Constitucional Argentina, implicaría “extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador”, lo que desde luego, contraviene la reserva de ley que comentamos.

Por último y en torno al tema de conceptos que no define el legislador, consideramos que la situación de que las leyes no pueden constituir un diccionario para definir elementos relacionados con el tributo, ello no puede llevarse al extremo de que el legislador sea omiso en determinar las operaciones aritméticas que deben seguirse para aplicar una tarifa en la que aparecen determinados rangos y rubros. Tampoco puede aceptarse que determinados conceptos que servirán para integrar la base gravable de la contribución queden indeterminados, por ello no compartimos las tesis que enseña se citan:

a.- RENTA. EL ARTÍCULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA FORMA Y EL PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR EL TRIBUTO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004). *“las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, después de restar las deducciones autorizadas, la utilidad gravable y que una vez obtenida la cantidad correspondiente se le aplicará la tarifa que le resulte de acuerdo con la tabla contenida en el artículo segundo transitorio del Decreto por el que se expidió dicha Ley, conforme a la cual se aplica una tarifa progresiva con base en una cantidad entre el límite inferior y el superior, estableciendo una cuota fija, aplicando la tasa del impuesto sobre el excedente del límite inferior en un porcentaje. Lo anterior es así, en virtud de que el legislador no está obligado a definir cada una de las operaciones aritméticas que deban efectuarse para obtener el impuesto a pagar, pues no se trata de establecer un manual de fórmulas, sino de determinar los procedimientos para calcular el tributo, conforme a un mecanismo de clara comprensión que genere certidumbre a los contribuyentes, lo cual se observa en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en 2003 y 2004), en tanto que establece la forma y el procedimiento a través de los cuales los sujetos obligados deben contribuir al gasto público.”³¹⁸*

³¹⁷ Sentencia -26, citado por Eduardo Marsalá, Ob.Cit., página 40. También véase el caso S-30, de la C.S.J.N., “O.S.N. c/Colombo, Aquilino, del 11-12-90

³¹⁸ Novena Época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,

b.- VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2004, AL INCLUIR LA EXPRESIÓN "Y CUALQUIER OTRO CONCEPTO", NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

En tal virtud, se concluye que el hecho de que el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (vigente en 2004) haga referencia a "cualquier otro concepto" no viola la citada garantía constitucional, toda vez que define en forma razonable y suficiente el alcance de la base gravable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario puede saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales, pues del análisis conjunto de los aludidos artículos 1o. y 18 se advierte que las referencias señaladas en este último permiten apreciar con mayor claridad qué se entiende por cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio, adicionalmente a la contraprestación pactada, debiendo señalarse que ambos elementos -el total de la contraprestación pactada y las cantidades que se adicionen-, agotan la base gravable que corresponde al impuesto al valor agregado, atendiendo a su naturaleza y mecánica.³¹⁹

2.3.2.1.5.- La Reserva de Ley Absoluta se cumple cuando los elementos de una contribución estén señalados en varias leyes o en una sola.

Son diversos los criterios que hemos encontrado en este sentido, tal y como lo comentaremos enseguida, incluso la Primera Sala de la SCJN, reconoce que el hecho de que los elementos de una contribución no estén integrados en una sola ley, ello no implica que contravenga el principio de reserva de ley, pero si revela una mala técnica legislativa y para ello expresa: *"En esa tesitura, el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2005, no viola el citado principio constitucional, pues el hecho de que dicho precepto legal regule el establecimiento de un impuesto cedular en esa Ley y no en otra -como pudiera ser la de Coordinación Fiscal o la del Impuesto sobre la Renta-, si bien se puede traducir en una deficiente o mala técnica legislativa, no genera confusión o incertidumbre al contribuyente en cuanto a su aplicación, en tanto que todos los elementos esenciales del impuesto están contemplados en una ley. VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 43 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).³²⁰*

Otros criterios del Tribunal Constitucional Mexicano, son los siguientes:

A.- COMERCIO EXTERIOR. EL ARTÍCULO 63-A DE LA LEY ADUANERA NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. *El citado*

XXIV, Octubre de 2006, Tesis: 1a. CLIV/2006, Página: 281

³¹⁹ Novena Época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Septiembre de 2005, Tesis: 1a. XCVII/2005, Página: 303.

³²⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Mayo de 2006, Tesis: 1a. LXXXVIII/2006, Página: 274

*precepto, al prever que quienes introduzcan mercancías al territorio nacional bajo un programa de diferimiento o de devolución de aranceles estarán obligados al pago de los impuestos al comercio exterior que corresponda, de acuerdo con lo dispuesto en los tratados de que México sea parte y en la forma que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que los elementos esenciales del tributo se encuentran establecidos por diversas normas que regulan lo relativo a la materia aduanera, de manera que los sujetos del impuesto son las personas físicas y morales que introduzcan mercancía al territorio nacional; el objeto del tributo es el pago de los aranceles por la actividad de importación y exportación; la base se desprende de los pedimentos y le son aplicables las tasas previstas por la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.*³²¹

B.- IMPORTACIÓN. EL ARTÍCULO 109, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY ADUANERA NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). *El hecho de que el citado precepto no precise la tasa aplicable para determinar el pago del impuesto general de importación, cuando se verifique el cambio de régimen de importación temporal a definitiva de los productos importados temporalmente por las empresas sujetas a programas de importación expresamente autorizados, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues del análisis integral y sistemático de los artículos 1o. del Código Fiscal de la Federación, 1o. y 51 de la Ley Aduanera se advierte que la tasa del referido gravamen es la contenida en la Ley del Impuesto General de Importación vigente hasta el 31 de marzo de 2002, o la establecida en los tratados internacionales de los que México sea parte, sin que ello afecte la certeza y seguridad jurídica exigidas, pues además de que la tasa aplicable está contenida en tales normas formales, el gobernado conoce la aplicable a los productos importados conforme a la fracción arancelaria prevista en aquella Ley o la contenida en el documento internacional cuyo objeto de regulación sean los productos originarios del territorio de las partes signantes, lo que adicionalmente demuestra que el legislador no dejó a la autoridad administrativa la determinación de dicho elemento esencial del tributo.*³²²

2.3.2.1.6.- La Reserva de Ley es Absoluta para las exenciones, estímulos o beneficios fiscales. En relación con el tema, resaltamos que la mayoría de la doctrina constitucional tributaria reconoce, que corresponde al poder constituyente o al constituido establecer las situaciones que deben ser discriminadas para otorgar dichos beneficios fiscales, por lo que queda excluido, por regla general, el

³²¹ Novena Época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Agosto de 2006, Tesis: 1a. CXXXV/2006, Página: 254

³²² Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Marzo de 2006, Tesis: 2a. XIV/2006, Página: 460

poder ejecutivo, para regularlas. De ahí que atinadamente, Rodríguez Mejía,³²³ expresa que si la norma que impone la contribución “*ha de satisfacer los principios jurídicos a que se ha hecho mención, otro tanto debe cumplir lo que establezca la exención del mismo*”.

Ello lo corrobora el Tribunal Constitucional Peruano, al dictar sentencia en el expediente 0042/2004, fallado el 13 de abril del 2005, cuando establece que una autoridad administrativa no puede señalar elementos adicionales o realizar interpretaciones para encuadrar determinada actividad como exenta, -como en el caso de las actividades taurinas-, y para ello indicó:

“De acuerdo con estas precisiones, a criterio de este Tribunal, se debe señalar enfáticamente que el Instituto Nacional de Cultura no tiene facultad ni competencia para, vía interpretativa, calificar como “culturales” actividades que no están comprendidas expresamente en el artículo 54° de la Ley de Tributación Municipal. En el caso concreto, el Instituto Nacional de Cultura, al calificar como “culturales” actividades no previstas taxativamente en la Ley, se arroga facultades que no tiene; y, por ende, la calificación que él realiza como “culturales” de los espectáculos taurinos carecen absolutamente de efectos para la exoneración del pago de los impuestos a los espectáculos públicos no deportivos. Más aún cuando la Ley de Tributación Municipal grava, expresamente, con la tasa del 15% los espectáculos taurinos.

En consecuencia, de lo expuesto se desprende que los espectáculos taurinos no han sido considerados por el Legislador como manifestaciones “culturales” que deben ser “promovidas” por el Estado, de ahí que hayan sido incluidas dentro de las actividades que deben pagar el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos (artículo 57° de la Ley de Tributación Municipal)”.

En el mismo sentido, encontramos la regulación en materia de exenciones, estímulos o subsidios fiscales, que efectúan las constituciones iberoamericanas, tal y como se describe enseguida: **Chile** (artículo 62), que sólo faculta al poder legislativo para que establezca exenciones; **El Salvador** (artículo 131 numeral 11), que no se refiere expresamente a exenciones sino a beneficios e incentivos fiscales; **Guatemala**, (artículo 239, inciso b)), que dispone que “*Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales. . . así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones. . .*”; **Perú** (Artículo 74), que se remite al poder constituido para crear las exenciones, -aunque se posibilita la delegación de facultades al Ejecutivo, cuando señala que “*Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades*”; **Uruguay** (Artículo 133), donde se requiere “la iniciativa del Poder Ejecutivo todo proyecto de ley que determine exoneraciones tributarias ... El Legislativo no podrá aumentar las exoneraciones

³²³ “**Las Exenciones de Impuestos**”, Revista Jurídica del Instituto de Investigaciones Jurídica de la UNAM, N° 94.

tributarias. . .”. Es decir, la propuesta es del ejecutivo, pero debe ser aprobada y emitida por el legislativo y **Venezuela** (Artículo 317), que determina que *“No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente.”* Lo novedoso en el caso de este país, es que no sólo limita a la exención fiscal, para ser emitida por el legislativo, sino para cualquier tipo de incentivo fiscal.

Llama la atención que en la Constitución de **Nicaragua** (Artículo 114), es el poder constituyente el que estableció exención para *“medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis; lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos, de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan”*

En el caso de **México**, el artículo 28, CPEUM,³²⁴ refiere que: *“En los Estados Unidos Mexicanos, quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes”*, lo que ha sido interpretado por el Tribunal Pleno, que es válido establecer exenciones fiscal, pero atendiendo a las finalidades y consideraciones de la ley que las crea. Ello puede advertirse del criterio sustentado por la Segunda Sala de la SCJN, al razonar: *“Cuando en una ley tributaria se establece una exención, ésta debe justificarse como situación de excepción, ya sea porque del propio contenido de la ley se advierta con claridad o porque en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las comisiones legislativas o en las discusiones parlamentarias de las Cámaras que sustentaron la norma que prevea la exención, se expresen las razones que den esa justificación”*. **“EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES PARA JUSTIFICARLAS DEBEN DESPRENDERSE CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE SUSTENTAN”**.³²⁵

Sobre la prohibición para que el presidente de la república,³²⁶ establezca exenciones fiscales, el Pleno de la SCJN, en la **Jurisprudencia 25/91**, determina que no se pueden crear en ejercicio de la facultad reglamentaria. El criterio prevé:

324 Ibidem. El mismo Rodríguez Mejía, comenta con motivo de la exención fiscal del artículo 28, CPEUM, que “las constantes críticas hechas al aludido texto constitucional, en atención a la necesidad de que sí se permitan las exenciones fiscales, provocaron que el Constituyente permanente le hiciese un agregado; el nuevo texto indica: *“En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos (as) las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. Si se interpreta adecuadamente el agregado, desde el punto de vista gramatical, se verá que el mismo solamente vino a ser confirmación del contenido original del precepto, y de ninguna manera indicó que con el mismo se corrigiese o aclarase el primitivo texto, pues lo único que dice es que quedan prohibidas las exenciones de impuestos, de acuerdo con las leyes. Todo mundo sabe que lo que pretendió hacer el Constituyente permanente fue establecer una excepción a la prohibición indicada, cuando así lo estableciesen las leyes, pero la idea se frustró”*.

³²⁵ Novena Epoca, SJF y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Tesis: 2a. CLVII/2000, Página 440.

³²⁶ Al resolverse la Controversia Constitucional que la Cámara de Diputados interpuso contra el “Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se indican y se amplía el estímulo

“El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe “las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes”, reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción

"fiscal que se menciona", publicado en el DOF, el 5 de marzo de 2002, el Pleno de la SCJN, consideró que este Decreto contenía una invasión de atribuciones y con fecha 17 de julio de 2002, DOF, en la Página 64 de la sentencia, la SCJN determinó que el referido precepto, *“sólo faculta a ese poder (Ejecutivo) para omitir el ejercicio de sus facultades recaudatorias, por medio de resoluciones de carácter general, en los casos autorizados en la propia fracción”*. Es decir, la conclusión a que se arribó, es que el Ejecutivo Federal, no estableció una exención tributaria, que está reservada como facultad exclusiva del Congreso General, sino que *emitió un acuerdo para omitir la recaudación del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios*, relacionado con la fructuosa y por ello se determina en la página 68 de la sentencia que, *“en el aspecto examinado el “Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se indican y se amplía el estímulo fiscal que se menciona”, expedido por el Ejecutivo Federal, al no contener una exención, no vulnera los artículos 28, párrafo primero, 31, fracción IV, y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por tanto, no invade el ámbito de atribuciones que constitucionalmente se ha conferido al Poder Legislativo Federal”*. En congruencia con lo anterior, se expresa en la página 67 de la sentencia que; *“el Ejecutivo Federal se encuentra limitado a decretar en forma total o parcial por un período determinado la liberación del pago de ciertas contribuciones, más no podrá modificar los elementos esenciales de los tributos”*, es decir, que el artículo 39 en estudio, *“no concede al Ejecutivo Federal la facultad de establecer exenciones fiscales, en acatamiento del artículo 28 de la Constitución Federal”*. Al emitirse la sentencia de la controversia constitucional planteada, en su página 70 se determina que; *“el Ejecutivo Federal no puede válidamente hacer uso de esa facultad, cuando estime que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria, obedezca a la aplicación de un tributo fijado por el Congreso de la Unión a cargo de determinados sujetos o de hechos imponibles, es decir, con motivo de lo dispuesto en una ley tributaria federal, pues ese no es el alcance y sentido del artículo 39, fracción I, del Código Fiscal, que está dirigido a los casos en que debido a fenómenos naturales, económicos o sociales, se afecte o pueda afectar a una específica región o lugar del país, a una rama de industria o a una actividad específica*. Y además se indica que; *“al eximir del pago del tributo por estimar que con su aplicación se afecta a esa rama de la industria, contraría la voluntad del Congreso de la Unión, expresada en la ley que establece el tributo, y hace nugatoria no sólo la ley que lo crea, al eliminar totalmente y durante cierto tiempo el pago del impuesto especial sobre producción y servicios que por primera vez incluyó a la rama de la industria cuando usa en su elaboración edulcorantes distintos al azúcar de caña; y contraría también el fin extrafiscal que en el caso se expresó en el procedimiento legislativo, consistente en la protección a la industria azucarera nacional.”* Es decir, en criterio del Pleno de la SCJN, al resolver la controversia constitucional planteada, en la página 70 de la sentencia concluye que; *“el Ejecutivo Federal aplicó indebidamente el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y, de ahí, que transgrede el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que lo faculta para ejecutar puntualmente las leyes que expida el Congreso de la Unión”, porque “como se ha señalado, corresponde al Congreso de la Unión establecer las contribuciones, así como sus elementos esenciales, por lo que si dicho órgano legislativo estableció el impuesto especial sobre producción y servicios para la citada rama de la industria, cuando utilice edulcorantes distintos al azúcar de caña, el Ejecutivo Federal no puede hacer nugatoria esa facultad, so pretexto de aplicar el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación”*. Derivado de esta sentencia, el Pleno de la SCJN, formó la Jurisprudencia 30/2002, **“EXENCIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO FACULTA AL EJECUTIVO FEDERAL PARA ESTABLECERLAS”** (Novena Epoca, SJF y su Gaceta, Tomo: XVI, Julio de 2002, Página: 999

IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal." **"EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA".**
Semana Judicial de la Federación, junio 1991, Octava Época, Página 54

Criterio que es corroborado en la Jurisprudencia 31/2002, por el Pleno de la SCJN, con el rubro **"EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**³²⁷

Sobre los efectos de la exención fiscal, en el tratamiento dispar para determinados contribuyentes o situaciones económicas, véase el capítulo tercero, segunda parte, en la parte relativa al tratamiento del principio de equidad fiscal.

2.3.3.- La Reserva de Ley Relativa. Se conoce como tal, en criterio del Pleno de la SCJN mexicana, aquella que *"permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan*

³²⁷ El texto de la tesis, expresa: *"De los artículos 31, fracción IV, 49, 50, 70 y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos esenciales; este principio de reserva de ley se expresa también en el artículo 28, párrafo primero, constitucional, en cuanto señala que están prohibidas las exenciones "en los términos y condiciones que fijan las leyes". Por tanto, si la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones, se concluye que la exención se integra al sistema del tributo, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material.* Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Julio de 2002, Página: 998. Controversia constitucional 32/2002. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. . Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. . es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Agregando la Segunda Sala de la SCJN los siguientes lineamientos:

*“no existe impedimento constitucional para que mediante esas reglas se regulen determinadas obligaciones de los gobernados, siempre y cuando no incidan en una materia sujeta a reserva de ley y no rebasen el contexto legal y reglamentario que rige su emisión, aunado a que aquéllas no se rigen por lo previsto en los artículos 33, penúltimo párrafo y 35 del Código Fiscal de la Federación, ya que éstos se refieren a los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas que inciden en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que por su propia naturaleza no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativos sobre el alcance de alguna disposición de observancia general, y de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgar derechos a los contribuyentes, a diferencia de las citadas reglas generales, que son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, en virtud de sentencia dictada en algún medio de defensa jurisdiccional establecido por el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos total o parcialmente, por no respetar los mencionados principios que rigen su emisión. **COMERCIO EXTERIOR. LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS EN ESA MATERIA PUEDEN REGULAR OBLIGACIONES DE LOS GOBERNADOS, SIEMPRE Y CUANDO RESPETEN LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y RESERVA REGLAMENTARIA, Y SE APEGUEN AL CONTEXTO LEGAL Y REGLAMENTARIO QUE RIGE SU EMISIÓN.**³²⁸*

³²⁸ Jurisprudencia 107/2004, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XX, Septiembre de 2004, Página: 109. Contradicción de tesis 84/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y otros, y el Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Séptimo Circuito y otros.

También el Tribunal Constitucional Español, en la STC 102/2005, reconoce que la reserva de ley en materia tributaria es *“una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley, y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (entre otras, SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3, por ejemplo)”*.

Agregando dicho Tribunal Constitucional en la STC 102/2005, a propósito del establecimiento de tasas que *“la mayor flexibilidad de la reserva de ley tributaria respecto de las tasas -y, en general, respecto de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el art. 31.3 CE- no opera de la misma manera en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo”* (SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; y 150/2003, de 15 de julio, FJ 3). En esta misma línea hemos señalado que *“la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo”, sino que “[e]l grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible” y es menor “cuando se trata de regular otros elementos”, como el tipo de gravamen y la base imponible* (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7). E, igualmente, hemos sostenido que, en el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público que se satisfacen por la prestación de un servicio o actividad administrativa, la colaboración del reglamento *“puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías -estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades-y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos tipos de servicios y actividades. En cambio, esta especial intensidad no puede predicarse de la creación ex novo de dichas prestaciones ya que en este ámbito la posibilidad de intervención reglamentaria resulta sumamente reducida, puesto que sólo el legislador posee la facultad de determinar libremente cuáles son los hechos imponibles y qué figuras jurídico-tributarias prefiere aplicar en cada caso”* (STC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5).

El Tribunal Constitucional Peruano, reconoce también la existencia de la reserva de ley relativa en el sistema tributario de ese país, al señalar que:³²⁹ *“7. En la STC N.º 2762-2002-AA/TC (Caso British American Tobacco), este Tribunal ha señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, ha declarado que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia”*.

³²⁹ Expediente N.º 3303-2003-AA/TC

De lo anterior, podemos concluir que la reserva de ley en forma relativa es reconocida por los tribunales constitucionales, *siempre que sea el órgano legislativo el que señale los lineamientos sobre los que puede intervenir la autoridad administrativa*, sin que sea válido: que el legislador omita o no establezca los límites o las reglas para la intervención de la autoridad administrativa o que ésta rebase los límites establecidos por el legislador.

Por supuesto, aquí estamos partiendo de la premisa fundamental que el poder constituyente, desde la carta fundamental haya posibilitado que el poder legislativo pueda establecer lineamientos para que haya colaboración de la autoridad administrativa, con el fin de regular cuestiones accesorias o colaterales de la obligación tributaria. De no estar previsto esta situación, se estaría configurando “el aspecto negativo” de la reserva de ley, que *“implica la prohibición a la Administración de dictar normas referentes a las materias reservadas al órgano legislativo, sino también el deber de éste de no delegar dicho poder en cualquier ente distinto a él”*.³³⁰

Ejemplo de los casos en que el legislador posibilita la colaboración de la autoridad administrativa, pero no da o no establece las reglas necesarias para que se materialice ésta, encontramos los siguientes:

A.- Un sistema de cobro de derecho o de tasas en los que no se previó un mínimo y un máximo y por ello se estableció por el Pleno de la SCJN, que: *“un sistema de derechos consistentes en señalar un mínimo y un máximo dentro del cual la autoridad determina el derecho concreto a pagar por cada causante, sin que la propia ley prevenga base alguna para determinar porque, dentro de ese límite, debe aplicarse determinada cuota a un contribuyente específico. Esto, ciertamente resulta contrario a los principios de proporcionalidad y equidad, según lo ha dicho este Tribunal Pleno... En realidad, lo que sucede es que la ley reclamada dio a los derechos el mismo tratamiento que debe darse a los impuestos, en los que sí se puede gravar, en la forma señalada. Este criterio ha sido sustentado por este Tribunal Pleno. Todo lo anterior sucede también en el caso de la fracción II, del propio artículo 15, pues se establece un primer sistema consistente en señalar un mínimo y un máximo dentro del cual la autoridad determina el derecho que debe pagar el causante, sin que exista base alguna para ese efecto, lo que es contrario al artículo 31, fracción IV, de la Constitución. LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE MEXICALI, BAJA CALIFORNIA, PARA 1961, SU ARTICULO 15 ES INCONSTITUCIONAL.*³³¹

B.- La obtención de factor que serviría para incorporar la inflación a la deuda tributaria, pero no se dieron los lineamientos que debían seguirse para la obtención de dicho factor y por ello el Tribunal Constitucional Mexicano dijo: *“El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto*

³³⁰ Sitlaly Torruco Salcedo, Manual de Derecho Tributario, Ob.Cit., Página 17. Esta autora señala que Amatucci, al aspecto negativo de la reserva de ley le denomina “potere dovere”.

³³¹ Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 76 Primera Parte, Página: 45

vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada. . . sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución. **INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).**

332

En el mismo tenor sobre la falta de reglas, procedimientos o criterios para determinar la base gravable de la contribución encontramos las tesis siguientes: **“CATASTRO. LA LEY RELATIVA DEL ESTADO DE MÉXICO QUE OMITIÓ SEÑALAR CUÁL ES LA BASE SOBRE LA QUE SE VA A GRAVAR AL PARTICULAR Y SUPEDITA SU DETERMINACIÓN A UN ACTO POSTERIOR DE AUTORIDAD, VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”**. Novena Época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Marzo de 2001, Tesis: 1a. II/2001, Página: 101; **“IMPUESTO PREDIAL. SON INCONSTITUCIONALES LAS LEYES QUE FACULTAN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS A ACTUALIZAR, POR MEDIO DE TABLAS DE VALORES CATASTRALES, LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE SINALOA)”**. Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Mayo de 1997, Tesis: P. LXXXVIII/97, Página: 165; **“RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, AL REMITIR A LOS CERTIFICADOS DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN (CETES) PARA CALCULAR UN COMPONENTE DE LA BASE DEL TRIBUTO”**, Jurisprudencia 78/99, Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Agosto de 1999, Página: 50 y **VALOR Y MEJORA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD, IMPUESTO SOBRE EL AUMENTO DE. EL ARTÍCULO 6o. DEL DECRETO 308 DE LA LEGISLATURA DE NUEVO LEÓN VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA**. Jurisprudencia 20/97, Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, Marzo de 1997, Página 64.

³³² Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Octubre de 1995, Página: 52, Jurisprudencia 27/95

En cuanto a la violación a la reserva de ley relativa, porque la autoridad administrativa altera los elementos de la contribución, encontramos que la Corte Argentina,³³³ en el caso “Nobleza Picardo S.A.”, C.S.N., 17/3/98, estableció que *“al modificar un elemento directamente determinante de la cuantía de la obligación impositiva resultante de las normas legales aplicables, en tanto éstas no preveían reajustes alguno del tributo que no fueran abonados dentro de los plazos pertinentes, devienen inconstitucionales a la luz de la doctrina de la Corte que se ha pronunciado por la invalidez constitucional de reglamentos fiscales que pretendieron adecuar las obligaciones de los contribuyentes, al fenómeno inflacionario, apartándose de la base del cálculo previsto por la ley”*.

Regresando al tema de la reserva de ley relativa, coincidimos con Temistocle Martínez,³³⁴ cuando agrega que sólo puede justificarse la intervención de la autoridad administrativa *“después de que la ley haya determinado las líneas esenciales de la disciplina”*, es decir, será siempre el legislador, quien primero emita la ley fiscal y en ella establezca los lineamientos para que intervenga posteriormente la autoridad fiscal.

Carbonell,³³⁵ acertadamente señala que; *“El problema tal vez más grande a que se enfrenta el tema de la reserva de ley no es el de entender cuáles son las materias que se encuentran reservadas, sino el de saber hasta qué punto debe desarrollar el legislador parlamentario una materia reservada y hasta qué punto puede ser “entregada” esa materia al desarrollo o complementación del poder reglamentario del Ejecutivo”* y agrega que *“Lo que preocupa en el constitucionalismo posterior a la Segunda Guerra Mundial es si el legislador tiene límites para pedir la colaboración del reglamento en las materias reservadas”,* Baño León, José Ma., *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria*, Madrid, 1991, p. 21. *Con razón se ha señalado que tan ilegítimo es que un reglamento del Poder Ejecutivo entre a regular una materia reservada a la ley, como que el propio Poder Legislativo otorgue competencia reguladora al Ejecutivo en aquellas áreas que la Constitución ha querido que sean reservadas a la “efectiva” regulación legislativa, cfr. Guastini, op. cit., p. 115. En Italia, sin embargo, tanto la doctrina como la Corte Constitucional han distinguido entre reservas “absolutas” y reservas “relativas” para describir la imposibilidad total o parcial de actuación de normas infralegales en algunas materias, Guastini, op. cit., p. 117; Zagrebelsky, op. cit., pp. 55-56; Ferrajoli, op. cit., pp. 34-36, entre otros”*.

Por ello, tratando de resolver esta problemática, en el sentido de cuál es la materia que puede ser abordada por la autoridad administrativa, bajo los lineamientos del poder legislativo, Andrea Fedele,³³⁶ expresa que *“cabe remitir el régimen de la base imponible y de las alícuotas a la norma secundaria, siempre que en la norma*

³³³ Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., página 301.

³³⁴ Citado por Rodríguez Lobato, Ob.Cit., página 75.

³³⁵ Sobre la Jurisprudencia. . ., Ob.Cit.

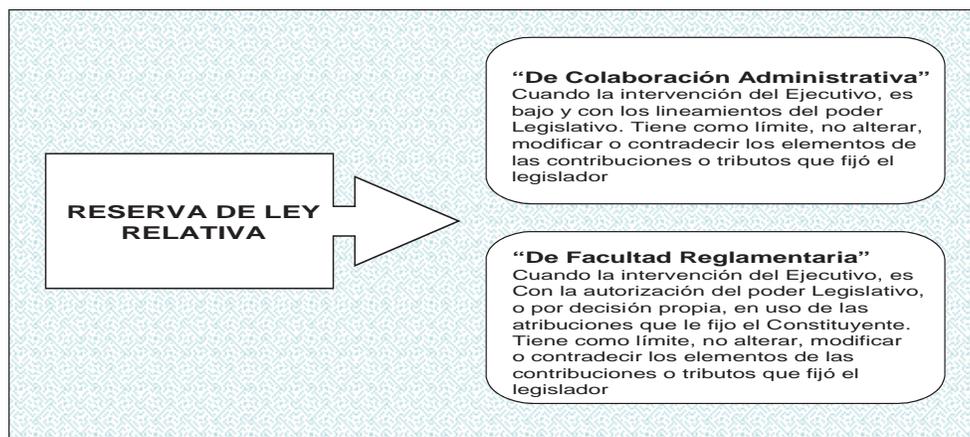
³³⁶ Ob.Cit., página 179.

primaria existan unos criterios y unos límites adecuados para orientar las decisiones reglamentarias y que, al propio tiempo, permitan el control de la legalidad en sede jurisdiccional” y agrega que “El régimen jurídico de la comprobación, la recaudación, el sistema de recursos y, en general, de cualquier otro aspecto del fenómeno tributario, por sí solo no afecta el criterio de reparto de las cargas públicas en que se inspira el tributo”

Ahora bien, es muy importante considerar la reflexión de Carbonell,³³⁷ cuando razona que “se puede entender que en aquellas materias en que la Constitución establece una reserva de ley, la jurisprudencia únicamente podrá desempeñar un papel interpretativo y no integrador como sucede con aquellas otras materias a las que la Constitución agrupa bajo el rubro de “derecho civil en sentido amplio” a las que ya se ha hecho referencia y en las que el juez puede realizar una labor integradora por el uso de los principios generales del derecho, entre otros mecanismos”.

A manera de conclusión preliminar, es importante realizar una separación en materia del principio de reserva de ley relativa: Una, la que se refiere a la posibilidad de que la autoridad administrativa, en este caso la autoridad fiscal pueda intervenir en la conclusión del proceso para determinar el cumplimiento tributario, a través de los lineamientos del poder legislativo y otra; la que se refiere a la facultad reglamentaria, en la que el poder ejecutivo interviene, pero con las atribuciones que le da el poder constituyente y que al igual que la primera citada, no puede alterar el marco legal que ha establecido el legislador.

En la primera; que denominamos “colaboración administrativa”, el poder ejecutivo interviene bajo y con la autorización del poder legislativo, en la segunda que conocemos como “facultad reglamentaria”, interviene por autorización de éste o por decisión propia, de acuerdo a las atribuciones que le ha otorgado el poder constituyente (Véase esquema). La coincidencia de ambas, es que el poder ejecutivo interviene con la limitante de no alterar, variar o contradecir los elementos contributivos que señala el Poder Legislativo.



³³⁷ Sobre la Jurisprudencia. . . , Ob.Cit.

Referente a la colaboración que realiza el poder ejecutivo, a través de la facultad reglamentaria, por mandato del legislador, la Primera Sala de la SCJN, en México sustenta lo siguiente:

RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL REMITIR A NORMAS REGLAMENTARIAS EN CUANTO A LA PREVISIÓN DE CIERTOS REQUISITOS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El reglamento es un acto materialmente legislativo llevado a cabo por el titular del Poder Ejecutivo en ejercicio de la potestad que le concede la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo objetivo consiste en desarrollar y complementar en detalle las leyes para facilitar su aplicación, lo cual se justifica plenamente desde el punto de vista práctico porque mediante el uso de la citada facultad, es posible que la legislación se adapte oportunamente a las circunstancias cambiantes y necesidades sociales del país. Así, sería incorrecto menospreciar la importancia de las disposiciones reglamentarias con las características mencionadas, ya que aun estando subordinadas a la ley, tienen un campo de acción relativamente amplio y pueden desarrollar el texto legal en cierta medida. En consecuencia, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan las normas generales relativas al sistema de deducción denominado costo de lo vendido, no transgreden el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al admitir por vía reglamentaria la precisión de las formalidades o requisitos no previstos en el ordenamiento jurídico, pues son necesarios para asegurar su cumplimiento de acuerdo a la voluntad legislativa que así lo prevé expresamente.³³⁸

Regresando al tema de la reserva de ley relativa, precisamos que la doctrina y los tribunales constitucionales, no son coincidentes en el tema relativo a que si el poder legislativo tiene competencia constitucional para delegar a una autoridad administrativa, atribuciones para ejercer la reserva de ley en materia relativa, salvo los casos de Argentina y México, donde si existe esta coincidencia como lo reseñamos enseguida.

En Argentina, Rodolfo R. Spisso,³³⁹ cita el caso A.M. Delfino & Cía., Fallos 148-432, en el que la Corte Constitucional establece que *“existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquella. Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido. . .”*, y en el caso de México, en el que la Segunda Sala de la SCJN, en la **Jurisprudencia 143/ 2002**, considera que el poder legislativo si puede delegar a una autoridad administrativa para que emita disposiciones de observancia general (**“DIVISIÓN DE PODERES. LA FACULTAD**

³³⁸ Jurisprudencia 119/2007, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre de 2007, Página: 311

³³⁹ Ob.Cit., página 276.

CONFERIDA EN UNA LEY A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA EMITIR DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL, NO CONLLEVA UNA VIOLACIÓN A ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL ”.³⁴⁰

En nuestra opinión, para el caso de México, no encontramos una facultad expresa en la carta fundamental, para que el órgano legislativo pueda delegar sus facultades a la autoridad administrativa, sobre todo en materia de regular la obligación tributaria del contribuyente. La mayoría de las tesis sustentadas por el Tribunal Constitucional Mexicano, como ya se citó, toman como soporte legal para la delegación, la necesidad de colaboración entre los poderes republicanos.

2.3.3.1.- Los lineamientos de los Tribunales Constitucionales sobre la Reserva de Ley Relativa en la denominada “colaboración administrativa”. Sobre el particular, a continuación, con base en los criterios o tesis sustentadas por algunas cortes constituciones latinoamericanas, establecemos algunos lineamientos para la reflexión jurídica.

2.3.3.1.1.- El Legislador debe establecer desde la ley, los requisitos que deben cumplirse para determinar algún elemento de la contribución, por parte de la autoridad administrativa.

Algunos pronunciamientos de los tribunales constitucionales sobre este tema lo constituyen:

A.- La Jurisprudencia 111/2000, de la Segunda Sala de la SCJN, con el rubro **“LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL”.**³⁴¹

B.- Que *“resulta relevante distinguir si la actividad encomendada a quien la aplica, se limita a recabar un dato que deriva del mercado, o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico con base en los datos observados a lo largo del tiempo, y del análisis comparativo que realice de éstos, obtenga el valor que trasciende al monto de la respectiva obligación tributaria. En el primer supuesto, si la ley únicamente dispone que ese valor o precio debe tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin precisar el mecanismo que seguirá para conocerlo, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad la fijación del monto correspondiente, pues al señalar que debe considerarse el valor que las fuerzas del mercado fijan en un momento específico a un determinado bien o a un indicador económico, la*

³⁴⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Diciembre de 2002, Página: 239.

³⁴¹ Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Página 392

actividad técnica de la autoridad administrativa se limita a capturarlo de la realidad económica, lo que no significa comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado revela el mercado, por lo que no queda al arbitrio de órganos ajenos al Poder Legislativo la determinación de los elementos que trascienden al monto de las cargas tributarias de los gobernados, pues será la realidad económica que se ordena valorar y no la voluntad de las autoridades administrativas la que determine la afectación patrimonial que una contribución o una obligación tributaria accesoria representa para los gobernados, sin desconocer que el órgano técnico competente puede incurrir en una aplicación incorrecta de la ley por una apreciación equivocada de esa realidad. En cambio, en el segundo supuesto, como sucede por ejemplo con el valor del Índice Nacional de Precios al Consumidor, sí es necesario que el legislador prevea qué procedimiento debe seguir el órgano técnico para obtener dicho valor, pues éste deriva de comparar el movimiento de los precios a lo largo del tiempo y para obtenerlo no basta con levantar datos del mercado relativos a un mismo momento, sino que se comparan diversos valores (precios del mes base y del mes al que se refiere el Índice), y es la necesidad de acotar el arbitrio para realizar tal comparación, en aras de respetar el principio de legalidad tributaria, lo que torna indispensable prever en un acto formal y materialmente legislativo el procedimiento al cual debe sujetarse el órgano técnico que lleve a cabo la cuantificación y comparación de los valores observados en diversos momentos, de manera que se impida su actuación arbitraria y, además, se genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas tributarias. **LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA.**³⁴²

C.- Que las “Autoridades administrativas pueden fijar la tarifa cuando la ley, ordenanza o Acuerdo señalen el sistema y método para definir costos y beneficios así como su reparto. **TASA Y CONTRIBUCION ESPECIAL** Sentencia C-155/03 del Tribunal Constitucional de Colombia.

D.- Que “al facultar al Ejecutivo Federal para determinar las características de las empresas que cumplen con los requisitos de orden ecológico y las zonas de influencia en el Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey para que opere el beneficio consistente en la posibilidad de optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes de activo fijo, en lugar de hacerlo gradualmente como lo establecen los artículos 37 y 43 de la misma Ley en el ejercicio siguiente a aquel en que se inicie el empleo de tales activos para los fines estrictamente indispensables de la actividad del contribuyente, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en primer lugar, porque

³⁴² **Jurisprudencia 155/2006**, Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Noviembre de 2006, Página: 196

dichas atribuciones encuentran fundamento en la facultad que el propio Ejecutivo Federal tiene para establecer tanto zonas de influencia como naturales protegidas, conforme al artículo 5o., fracción VIII, de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente; en segundo lugar, porque dicha facultad no es una delegación de atribuciones legislativas, sino una autorización para determinar los datos o las características de las empresas que cumplen con los requisitos de orden ecológico, así como las zonas de influencia relativas, para facilitar la aplicación de la ley; en tercer lugar, porque no deja al arbitrio de un órgano distinto al Poder Legislativo la facultad de establecer uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria sustantiva, ya que en la propia norma se señalan con toda precisión los datos o matices que deben satisfacer las empresas para estar en aptitud de deducir inmediatamente los bienes nuevos de activo fijo, los cuales deben acatarse por el Poder Ejecutivo para establecer las empresas que cumplen con los requisitos técnico-ecológicos correspondientes y, finalmente, porque estos aspectos técnicos están comprendidos pormenorizadamente en los artículos 3o., fracciones II y XI, 5o., fracción VIII, y 6o. de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, así como en el artículo 3o., fracción XIV, del Reglamento de esta Ley, en Materia de Áreas Naturales Protegidas. **RENTA. EL ARTÍCULO 220, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2004, QUE PERMITE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE LA INVERSIÓN DE BIENES NUEVOS DE ACTIVO FIJO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**³⁴³

En complemento a dicho principio, señalaríamos que si se contraviene el principio de legalidad tributaria, cuando el legislador no se remite a una autoridad administrativa para determinar un elemento de la contribución, sino a un particular y ello se sustentó en la **Jurisprudencia 47/2000**, por el Pleno de la SCJN, al razonar:

“en virtud de que el precepto impugnado dispone como parámetro para determinar la tasa que debe pagarse por concepto del impuesto de hospedaje, la categoría de calidad de los hoteles, señalando diferentes porcentajes en razón de la clasificación de éstos, sin que tales elementos o categorías estén determinados en una ley en sentido formal ni material, sino que dependen de lo que una asociación civil, denominada Instituto Mexicano de Normalización y Certificación, proponga a la Secretaría de Turismo, a través de una norma mexicana cuya observancia es voluntaria en el sector turismo, según se desprende de lo dispuesto por los artículos 1o., 3o., 39, 51-A, 51-B, 58, 60, 65 y 66 de la Ley Federal sobre Metrología y Normalización. En estas condiciones, el propietario de un establecimiento en el que se presta el servicio de hospedaje estaría obligado, para poder determinar la tasa de la contribución que debe enterar, a cumplir

³⁴³ Jurisprudencia, Novena época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Noviembre de 2006, Página: 9. Contradicción de tesis 19/2005-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

con los requisitos que señale el referido instituto, lo que resulta contrario a la naturaleza de la mencionada norma mexicana cuyo cumplimiento es voluntario, con lo que se daría margen a la arbitrariedad de las autoridades aplicadoras, lo que evidentemente se traduce en una violación al principio de legalidad tributaria pues existe incertidumbre en uno de los elementos del tributo, a saber, la tasa que debe aplicarse, ya que en la ley no se establecen las directrices esenciales que debe seguir el instituto mencionado para llevar a cabo la clasificación de calidad de los establecimientos dedicados a tal actividad. **HOSPEDAJE. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE GUERRERO, AL QUE REMITE EL DIVERSO ARTÍCULO 51-D DE LA LEY DE HACIENDA DEL PROPIO ESTADO, QUE ESTABLECE LA TASA A PAGAR POR EL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Abril de 2000, Página: 33

2.3.3.1.2.- La Reserva de Ley es Relativa, cuando aplica a elementos secundarios relacionados con la obligación de contribuir.

Algunos criterios que el Tribunal Constitucional Mexicano, ha sustentado establecen lo siguiente:

A.- *“las disposiciones que, aun cuando revistan naturaleza fiscal, **no establezcan una contribución no quedan sujetas a dichos principios.** En ese sentido, los artículos 6o. y 32 del Código Fiscal de la Federación, al prever **que cuando las disposiciones fiscales precisen opciones a los contribuyentes para la determinación o cumplimiento de las contribuciones a su cargo la elegida no podrá variarse respecto al mismo ejercicio,** así como que las declaraciones que se presenten serán definitivas y que sólo podrán modificarse hasta en dos ocasiones -siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, enumerando los casos en que no opera esa excepción- no establecen contribución alguna, por lo que no pueden regirse a nivel constitucional por los principios en materia tributaria. **OBLIGACIONES FISCALES. LOS ARTÍCULOS 6o. Y 32 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO ESTABLECER CONTRIBUCIONES, NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1993, 1994 Y 1995).** ³⁴⁴*

B.- *“si bien el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo prevé que para calcular el valor de los activos y pasivos consolidados se tomará en cuenta la proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe directa o indirectamente en el capital social de la controlada al cierre del ejercicio, como sucede en el citado artículo 57-E, sin establecer para el cálculo anual el referido ajuste derivado de la modificación a la participación accionaria de la controladora de un ejercicio a otro, no transgrede el principio de proporcionalidad contenido en*

³⁴⁴ Novena Época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXII, Octubre de 2005, Tesis: 1a. CXXVI/2005, Página: 702

el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **toda vez que dichos ajustes no podrían formar parte de la base gravable del impuesto al activo, ni aun tomando en cuenta su naturaleza complementaria**, porque se refieren a utilidades o pérdidas de ejercicios anteriores, elementos extraños a su objeto enunciado en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo; además, en el impuesto al activo no se consideran elementos de ejercicios anteriores, como acontece en el impuesto sobre la renta para determinar el resultado fiscal, sino el valor de los activos y deudas del ejercicio ya que, inclusive, los saldos a favor obtenidos al realizar el acreditamiento en términos del artículo 9o. de dicha ley no forman parte de la base del tributo en el ejercicio siguiente, según lo dispuesto en su artículo 4o., fracción III, párrafo segundo y, por último, la citada complementariedad de este impuesto se limita al orden financiero o recaudatorio con el fin de que los sujetos pasivos no soporten la carga económica en ambos tributos, mas no trasciende a los elementos que cada una de las contribuciones por su naturaleza considera, en relación con los sujetos, objeto, base o tarifa. **ACTIVO. EL ARTÍCULO 13 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER PARA SU CÁLCULO LOS AJUSTES DERIVADOS DE LA MODIFICACIÓN A LA PARTICIPACIÓN ACCIONARIA DE LA CONTROLADORA DE UN EJERCICIO A OTRO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1999).**³⁴⁵

Realizado el análisis de la reserva de ley absoluta y relativa, en materia fiscal, con el fin de hacer más integral el estudio del principio de legalidad tributaria, analizaremos enseguida la figura del reglamento y sus implicaciones, tanto en la reserva absoluta como en la relativa, así como los criterios que han sustentado los tribunales constitucionales sobre el tema.

2.3.4.- La Facultad Reglamentaria en materia tributaria y La Reserva de Ley Relativa. En un primer acercamiento a la facultad reglamentaria, la Corte Constitucional Colombiana,³⁴⁶ establece su diferencia con el decreto ley, que ya estudiamos el primer apartado de este capítulo y sobre ello determina:

DECRETO LEY Y DECRETO REGLAMENTARIO-Distinción. *Debe la Corte aclarar la diferencia existente entre los decretos con fuerza de ley y los decretos reglamentarios, siendo los primeros expedidos con fundamento en una ley de facultades extraordinarias otorgadas por el legislador ordinario, a instancias del artículo 150-10 de la Constitución, mientras que los segundos son aquellos por medio de los cuales el Ejecutivo ejerce la potestad reglamentaria de las leyes para su cumplida ejecución, facultad ésta que le confiere el artículo 189, numeral 11. Estos últimos, claro está, carecen de*

³⁴⁵ Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Junio de 2005, Tesis: 2a. LVIII/2005, Página: 235.

³⁴⁶ Sentencia C-979/02. Referencia: expediente D-4065, Demanda de inconstitucionalidad contra la integridad de la Ley 578 de 2000 y del Decreto Ley 1795 de 2000. Demandante: Bernardo Herrera Herrera. Magistrado Ponente: Dr. JAIME ARAUJO RENTERIA. Bogotá, D. C., trece (13) de noviembre del año dos mil dos (2002).

fuerza de ley, siendo meros actos administrativos sujetos al control de la jurisdicción contencioso administrativa.

Por su parte, a decir del Poder Judicial Mexicano,³⁴⁷ es “*competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta*” y al reglamento corresponde el “*cómo de esos mismos supuestos*”, es decir, “*el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos, contradecirla; luego entonces, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla o, tampoco, para remediar el olvido o la omisión*”. (“**REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LIMITES**”).³⁴⁸

Con la finalidad de dar un panorama integral, de cómo que se encuentra regulada, la facultad reglamentaria en las naciones iberoamericanas, a continuación realizamos su comparativo jurídico.

2.3.4.1.- La Facultad Reglamentaria en las Constituciones Iberoamericanas.

Dicha atribución, en las cartas fundamentales aparece regulada de la forma siguiente:

ARGENTINA:

Artículo 99.-

Numeral 2.- El Presidente de la República: “*Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias* “

Artículo 100.-...Al jefe de gabinete de ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde:

Ejercer la administración general el país.

Expedir los actos y reglamentos que sean necesarios para ejercer las facultades que le atribuye este artículo y aquellas que le delegue el presidente

³⁴⁷ García Belsunce señala a propósito de la facultad reglamentaria, que algunas reglas a considerarse las constituyen: “a) la política legislativa debe haber sido delineada en forma clara por el Congreso, a fin de evitar decisiones libradas a la discrecionalidad de los órganos de la Administración; b) la delegación no debe ser igualitaria para todas las materias, sino que debe tener distinta intensidad según el tipo de facultad delegada; más restringida en materia penal y tributaria que en otras; c) la interpretación de este instituto de excepción debe ser restrictiva”. Citado por Spisso, Ob.Cit., página 274.

³⁴⁸ **Jurisprudencia 25/91**, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Octava época y Gaceta N° 37, Semanario Judicial de la Federación, enero 1991, página 87 y Tomo: VII- Enero, Página 83.

de la Nación, con el refrendo del ministro secretario del ramo al cual el acto o reglamento se refiera.

BOLIVIA:

Artículo 96.- Son atribuciones del Presidente de la República:

1.- Ejecutar y hacer cumplir las leyes, expidiendo los decretos y órdenes convenientes, sin definir privativamente derechos, alterar los definidos por ley ni contrariar sus disposiciones, guardando las restricciones consignadas en esta Constitución.

Artículo 102.- Todos los decretos y disposiciones del Presidente de la República deben ser firmados por el Ministro correspondiente. No serán válidos ni obedecidos sin este requisito.

BRASIL:

Artículo 84. Compete privativamente al Presidente de la República:

I.a III.-

IV. sancionar, promulgar y hacer públicas las leyes, así como dictar decretos y reglamentos para su fiel ejecución;

CHILE:

Artículo 32.- Son atribuciones especiales del Presidente de la República:

1 a 7.-

8.- Ejercer la potestad reglamentaria en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal, sin perjuicio de la facultad de dictar los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes;

Artículo 35.- Los reglamentos y decretos del Presidente de la República deberán firmarse por el Ministro respectivo y no serán obedecidos sin este esencial requisito.

COLOMBIA:

Artículo 189.- Corresponde al Presidente de la República como Jefe del Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:

...

11.- Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.

ECUADOR:

Artículo 171.- Serán atribuciones y deberes del Presidente de la República los siguientes:

1 a 4.-

5.- Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración.

Artículo 179.- A los ministros de Estado les corresponderá:

Firmar con el Presidente de la República los decretos expedidos en las materias concernientes a su ministerio.

EL SALVADOR:

Art. 168.- Son atribuciones y obligaciones del Presidente de la República:

14º.-Decretar los reglamentos que fueren necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes cuya ejecución le corresponde;

Art. 164.- Todos los decretos, acuerdos, órdenes y resoluciones que los funcionarios del Organó Ejecutivo emitan, excediendo las facultades que esta Constitución establece, serán nulos y no deberán ser obedecidos, aunque se den a reserva de someterlos a la aprobación de la Asamblea Legislativa.

ESPAÑA

Art. 97. El Gobierno dirige la política interior y exterior, la Administración civil y militar y la defensa del Estado. Ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Art. 98. 1. El Gobierno se compone del Presidente, de los Vicepresidentes en su caso, de los Ministros y de los demás miembros que establezca la ley.
2. El Presidente dirige la acción del Gobierno y coordina las funciones de los demás miembros del mismo, sin perjuicio de la competencia y responsabilidad directa de éstos en su gestión.

GUATEMALA:

Artículo 183, inciso e), de la Constitución; *“Son funciones del Presidente de la República. . . Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes, . . . así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes sin alterar su espíritu. “*

MÉXICO

Artículo 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

Artículo 92.- Todos los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Ordenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

PANAMÁ:

Artículo 179.- Son atribuciones que ejerce el Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo:

1 a 13. . .

14.- Reglamentar las Leyes que lo requieren para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de espíritu.

Artículo 181.- Los actos de Presidente de la República, salvo los que pueda ejercer por sí solo, no tendrán valor si no son refrendados por el Ministro de

Estado respectivo, quien se hace responsable de ellos.

PARAGUAY:

Artículo 238.- De los deberes y de las atribuciones del Presidente de la Republica

1 a 2. -

3.- Participar en la formación de las leyes, de conformidad con esta Constitución, promulgarlas y hacerlas publicar, reglamentarlas y controlar su cumplimiento;

Artículo 242.-

Los ministros son los jefes de la administración de sus respectivas carteras, en las cuales, bajo la dirección del Presidente de la República promueven y ejecutan la política relativa a las materias de su competencia.

Son solidariamente responsables de los actos de gobierno que refrendan.

PERÚ:

Artículo 118.-

Numeral 8.- “7.- Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

Artículo 123.- Al Presidente del Consejo de Ministros, quien puede ser ministro sin cartera, le corresponde:

Ser, después del Presidente de la República, el portavoz autorizado del gobierno.

Coordinar las funciones de los demás ministros.

Refrendar los decretos legislativos, los decretos de urgencia y los demás decretos y resoluciones que señalen la Constitución y la ley.

PORTUGAL

Artículo 143. Composición

1. Componen el Consejo de la Revolución:

a) el Presidente de la República;

b) el Jefe del Estado Mayor General de las Fuerzas Armadas y el Vicejefe del Estado Mayor General de las Fuerzas Armadas, cuando exista;

c) los Jefes de Estado Mayor de los tres Ejércitos de las Fuerzas Armadas;

d) el Primer Ministro, cuando sea militar;

e) catorce oficiales, de los que ocho pertenecerán al Ejército, tres a las Fuerzas Aéreas y otros tres a la Marina, designados por la rama respectiva de las Fuerzas Armadas.

2. En caso de muerte, renuncia o impedimento permanente comprobado por el propio Consejo, de alguno de los miembros a que se refiere el apartado e) del número anterior, la vacante será cubierta por designación de la rama respectiva de las Fuerzas Armadas.

Artículo 149. Forma y valor de sus actos.

1. Revestirán la forma de decreto-ley o de decreto reglamentario, según corresponda, los actos legislativos o reglamentarios del Consejo de la Revolución previstos en los artículos 144, 148 y 285.

3. Los decretos-leyes del Consejo de la Revolución tendrán valor idéntico al de las leyes de la Asamblea de la República o decretos-leyes del Gobierno y sus decretos reglamentarios tendrán el mismo valor que los decretos reglamentarios del Gobierno.

Artículo 186. Composición

1. El Gobierno estará constituido por el Primer Ministro, por los Ministros y por los Secretarios y Subsecretarios de Estado.

Artículo 202. Competencia administrativa

Corresponde al Gobierno en el ejercicio de funciones administrativas:

- a) elaborar el Plan, con base a la ley respectiva, y hacerlo ejecutar;
- b) elaborar los Presupuestos Generales del Estado, con base en la ley respectiva, y hacerlos ejecutar;
- c) dictar los reglamentos necesarios para la buena ejecución de las leyes;

URUGUAY.

Artículo 168. Al Presidente de la República, actuando con el Ministro o Ministros respectivos, o con el Consejo de Ministros, corresponde:

1 a 3.-

4.- Publicar y circular, sin demora, todas las leyes que, conforme a la Sección VII, se hallen ya en estado de publicar y circular, ejecutarlas, hacerlas ejecutar, expidiendo los reglamentos especiales que sean necesarios para su ejecución.

Artículo 181. Son atribuciones de los Ministros, en sus respectivas carteras y de acuerdo con las leyes y las disposiciones del Poder Ejecutivo:

1 a 7. . .

8.- Firmar y comunicar las resoluciones del Poder Ejecutivo.

VENEZUELA:

Artículo 236.- Son atribuciones y obligaciones del Presidente o Presidenta de la República:

1 a 9.- . . .

10.- Reglamentar total o parcialmente las leyes, sin alterar su espíritu, propósito y razón.

De las anteriores referencias en los textos constitucionales, podemos concluir:

A.- Que en **Argentina** (artículo 100); **España** (artículo 97); **Panamá** (artículo 179); **Portugal** (artículos 149, 186 y 202) y **Uruguay** (artículo 168) la facultad de reglamentar es conjunta o compartida entre el presidente de la república, los ministros, o el consejo de la revolución.

B.- Que en **Ecuador** (artículo 171); **El Salvador** (artículo 168); **México** (artículo 89); **Paraguay** (artículo 238), **y Venezuela** (artículo 236), es facultad y obligación, reglamentar las leyes expedidas por el poder legislativo

C.- Que en **Argentina** (artículo 99); **Bolivia** (artículo 96); **Ecuador** (artículo 171, numeral 5); **Guatemala** (artículo 183); **Perú** (artículo 118, numeral 8); **y Venezuela** (artículo 236, numeral 10), es la propia constitución, la que establece el límite de la facultad reglamentaria y que se hace consistir en que el reglamento no debe alterar ni contravenir el espíritu de la ley que reglamenta.

D.- Que en **Bolivia** (artículo 96) y **México** (artículo 89), sus constituciones no hacen referencia expresa a la facultad de reglamentar, sino a la de expedir decretos u ordenes o proveer en la esfera administrativa.

A continuación pasaremos a establecer algunos lineamientos, que en criterio de los tribunales constitucionales iberoamericanos, deben ser observados, cuando se ejerce la facultad reglamentaria.

2.3.4.2.- Algunos lineamientos de los Tribunales Constitucionales sobre la Reserva de Ley Relativa en la Facultad Reglamentaria

A.- Que *“la facultad reglamentaria se halla regida por dos principios: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley, que desde su aparición como reacción al poder ilimitado del monarca hasta su formulación en las Constituciones modernas, ha encontrado su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe al reglamento abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenore y en las que encuentre su justificación y medida. FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN.*³⁴⁹

B.- *“Cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 y 67-texto 1853-1860-de la Constitución nacional”.* “VIDEO CLUB DREAMS C/N.C.”- C.S.J.N.-6/6/95 (Fallos T° 318:1154)

³⁴⁹ Jurisprudencia 29/99, Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, IX, Abril de 1999, Página: 70

C.- Que *“la expedición de una norma reglamentaria, además de que no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta, por ser tal ordenamiento su medida y justificación, tampoco debe establecer alguno o algunos de los mencionados elementos esenciales de las contribuciones, dado que éstos, por mandato constitucional, deben estar en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria”*. **REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL. CARACTERÍSTICAS DE LOS MISMOS.**³⁵⁰

En igual sentido se pronunció la Corte Constitucional de Argentina, en el caso C.S.J.N., “Herrera de Noble, Ernestina L.”, del 14-2-89, cuando dice que *“No cabe admitir que por vía de la reglamentación se introduzcan variantes en la norma legal que importen modificarla, pues ello resulta contrario a la cláusula constitucional que manda ejercer esta última potestad cuidando no alterar el espíritu de las leyes de la nación”*.³⁵¹

Destacamos también que en el caso “AviQUIPO Argentina S.A., C.S.N., Fallos 155-293, dicha corte constitucional, señaló que *“El poder Ejecutivo no puede por vía de reglamentación establecer o extender los impuestos a distintos objetos que a los expresamente previstos en las leyes”*.³⁵²

D.- Que la omisión de expedir disposiciones reglamentarias, ordenadas por el legislador, no necesariamente conlleva a la violación del principio de reserva de ley. Ello se sustentó por la Primera Sala de la SCJN, cuando expresa:

RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS HECHOS VALER EN EL SENTIDO DE QUE NO SE HAN EXPEDIDO LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS A QUE SE HACE ALUSIÓN EN LOS ARTÍCULOS 45-A, 45-F Y 45-G DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Los argumentos hechos valer en el referido sentido son inoperantes porque versan sobre una

³⁵⁰ Jurisprudencia 29/91, Octava Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación VII, Junio de 1991, Página: 62

³⁵¹ Eduardo Marsala, Ob.Cit., página 49.

³⁵² Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., 297. También sobre la Facultad reglamentaria, es importante considerar al Tribunal Constitucional Español, en la STC 102/2005, cuando expresa que *“Interesa especialmente resaltar que el alcance de la colaboración del reglamento “estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas” (SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; y 150/2003, de 15 de julio, FJ 3)*. En este sentido hemos puesto de manifiesto “el diferente alcance de la reserva legal, según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias” (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4); y, en la misma línea hemos subrayado la especial flexibilidad de la reserva de ley tributaria cuando se trata de las tasas (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4); también hemos insistido sobre este particular al precisar que la colaboración del reglamento con la ley puede ser especialmente intensa en el supuesto de las contraprestaciones que, como las tasas, son fruto de la prestación de un servicio o actividad administrativa (STC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5); y, en fin, en nuestros últimos pronunciamientos hemos venimos afirmando que resulta admisible una mayor intervención del reglamento en aquellos ingresos “en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas” (SSTC 132/2001, de 8 de junio, FJ 5; y 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4).

omisión del Ejecutivo Federal respecto de la cual no es posible conceder la protección de la Justicia Federal, en virtud de que ello implicaría obligar a la autoridad a reparar la abstención en que incurrió, es decir, a emitir el reglamento correspondiente, lo cual a su vez se traduciría en pretender dar efectos generales a la ejecutoria correspondiente, mediante la creación de reglas de carácter general, abstracto y permanente, que vincularían no sólo al promovente del juicio de garantías y a las autoridades responsables, sino a todos los gobernados y autoridades que tengan relación con la aplicación de las normas creadas, situación que resultaría apartada del principio de relatividad que rige en las sentencias de amparo. Además, si como acontece en la especie, aún no se han expedido las disposiciones reglamentarias a que se refieren los indicados numerales, el contribuyente exclusivamente debe observar lo que señala la ley de la materia, sin considerar más requisitos o formalidades para su aplicación.³⁵³

E.- Que el reglamento no puede establecer presunciones que incidan en la obligación prevista en ley. Lo anterior se determinó, por el Tribunal Constitucional Español,³⁵⁴ respecto al *“inciso del segundo párrafo, del apartado 2, regla 1ª, del artículo 78, del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, que dice: ‘El importe de estas últimas no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior’, habiéndose razonado que si bien “el artículo 10 de la Ley General Tributaria. . . contiene las diversas materias que deben regularse por Ley, no incluye las presunciones legales, sin embargo el artículo 118 de la misma Ley dispone de manera especial que las presunciones deberán ser establecidas por Ley . . . sin que la amplia habilitación concedida por la Ley 40 /1998, de 9 de Diciembre, para regular reglamentariamente el sistema de retenciones, alcance a establecer presunciones legales, como la que contemplamos, razón por la cual ha de concluirse que el precepto impugnado carece de apoyo legal, por lo que es nulo de pleno derecho.”*

F.- Que el reglamento de una ley, aunque se publique antes que la ley que va a reglamentar, para tener regularidad constitucional, debe entrar en el mismo momento o posterior a la ley que reglamenta. Ello se sustentó por la Segunda Sala de la SCJN, al considerar que no había irregularidad constitucional en el Reglamento expedido, en virtud de que éste, aunque se publicó antes, entró en vigor el mismo día que la ley.³⁵⁵

³⁵³ Jurisprudencia 120/2007, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre de 2007, Página: 318

³⁵⁴ Sala Tercera, Ponente: EMILIO FRIAS PONCE, Expediente 5/2004, Sentencia del veinticuatro de Enero de dos mil seis. Cuestión de ilegalidad en relación con el art. 46.Dos.2, párrafo segundo, último inciso del Real Decreto 1841/1991, de 30 de Diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. <http://www.tirantonline.com/showNovedad.do?doc=839563>.

³⁵⁵ Tesis con el rubro **“REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (ACTUALMENTE ABROGADO), PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE. NO ES INCONSTITUCIONAL AUNQUE HAYA SIDO PUBLICADO EN EL CITADO DIARIO UN DÍA ANTES DE QUE ENTRARA EN VIGOR LA LEY QUE REGLAMENTA, SI AMBOS**

G.- Que en uso de la Facultad reglamentaria, el Presidente de la República, puede abordar materias que los tratados internacionales hayan establecido directrices para ello. Así lo sustenta el Tribunal Constitucional Chileno,³⁵⁶ cuando en lo conducente expresa:

VISTOS:

Con fecha 10 de septiembre de 1996, los señores Senadores Francisco Prat Alemparte, señora Olga Feliú Segovia, señores Alberto Cooper Valencia, Francisco Javier Errázuriz Talavera, Sergio Fernández Fernández, Julio Lagos Cosgrove, Enrique Larre Asenjo, Sebastián Piñera Echenique, Sergio Romero Pizarro, Bruno Siebert Held, Santiago Sinclair Oyaneder y William Thayer Arteaga, quienes constituyen más de la cuarta parte de los senadores en ejercicio, formularon requerimiento por inconstitucionalidad de los artículos 1º, Nº 3, letra d), y 6º del proyecto de ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas.

Los requirentes señalan que los aspectos objetables del artículo 6º son los siguientes:

a) Legalidad del impuesto. Independientemente de la denominación de tarifa que utiliza el proyecto de ley, precisan que el cobro que el precepto objetado autoriza, constituye un impuesto, el que se configura por tres elementos esenciales: el hecho gravado, que es el evento positivo o negativo al cual se le atribuye el efecto de generar un desplazamiento patrimonial del particular o contribuyente al Estado, por el solo ministerio de la ley y sin una compensación directa o específica; la base impositiva, que es una cuantificación o precisión del hecho gravado, de manera tal, que en función de ciertos parámetros legales, se pueda determinar la situación particular de cada contribuyente; y, la tasa, que se aplica sobre la base impositiva, que suele ser porcentual o una cantidad fija por cada unidad considerada para el pago del impuesto.

Junto a los impuestos, la doctrina acepta las contribuciones y las tasas, comprendidas en la expresión tributos, que ocupa el texto constitucional. Adicionalmente el Estado puede efectuar cobros denominados "tarifas", pero en virtud de una relación contractual con el particular, por el cual se paga el precio de un servicio libremente convenido.

Expresan que la tarifa establecida en el artículo 6º es un impuesto por las siguientes razones:

Porque, según el texto propuesto, procederá respecto a certificaciones y legalizaciones que el Servicio practique "en cumplimiento de las funciones o atribuciones que la ley le encomienda o confiere", y será "aplicada al procesamiento de cada declaración de importación o de importación de pago simultáneo, afectas ambas al cobro de gravámenes e impuestos, y

ORDENAMIENTOS INICIARON SU VIGENCIA EL MISMO DÍA". Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Septiembre de 2001, Tesis: 2a. CLXXI/2001, Página: 710)

³⁵⁶ Sentencia (ROL Nº 247), dictada el catorce de octubre de mil novecientos noventa y seis.

exportación o documentos que la reemplacen, realizados por el Servicio". El Servicio, por cumplir su función legal de fiscalizar el comercio de importación y exportación y al aplicar los impuestos respectivos (o cobros establecidos en el arancel aduanero), cobrará, adicionalmente, una tarifa por efectuar las operaciones destinadas a determinar la base imponible de los derechos de aduana, esto es, de los impuestos que gravan la importación de ciertas mercancías.

En el contexto del proyecto, el contribuyente le paga al Servicio un impuesto a fin de obtener el pronto cobro de otro impuesto, que también se debe pagar.

20º.- Que, en estas circunstancias, cabe concluir que el Decreto Supremo Nº 1.412, impugnado, y el Décimo Protocolo Adicional al Acuerdo de Complementación Económica con Bolivia Nº 22, que ese decreto promulga, se enmarcan dentro de la Potestad Reglamentaria del Presidente de la República, y por cierto, el Décimo Protocolo Adicional en el ámbito de las amplias atribuciones que, como conductor superior de las relaciones internacionales, la Carta Fundamental confiere al Presidente de la República en su artículo 32, Nº 17, en relación, en este caso, con lo que la Constitución establece en su artículo 50, Nº 1), inciso segundo, que perentoriamente dispone, que las medidas que el Presidente de la República adopte o los acuerdos que celebre para el cumplimiento de un tratado en vigor, como acontece en la situación de autos, no requerirán nueva aprobación del Congreso, a menos que se trate de materias propias de ley, cuestión ésta última que no concurre en la especie, de conformidad con lo concluido en los fundamentos anteriores;

Para finalizar sobre el tema de la facultad reglamentaria, citamos a continuación, algunos ejemplos en México de los excesos reglamentarios del poder ejecutivo en la materia fiscal: **ACTIVO. EL ARTÍCULO 16 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA DE LA NORMA, CONTENIDOS EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 89 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.³⁵⁷; RENTA. EL ARTÍCULO 72 DEL REGLAMENTO DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR A LAS INVERSIONES DENTRO DEL CONCEPTO DE EROGACIONES A QUE SE REFIERE EL DIVERSO 75 DE LA PROPIA LEY, ES INCONSTITUCIONAL.³⁵⁸; SEGURO SOCIAL. EL ARTÍCULO 6o. DEL REGLAMENTO PARA EL PAGO DE CUOTAS VIGENTE HASTA EL 30 DE JUNIO DE 1997, VIOLA EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, CONSTITUCIONAL.³⁵⁹ y VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 45 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO MODIFICA EL PORCENTAJE DEL SERVICIO DE TRANSPORTACIÓN AÉREA INTERNACIONAL DE BIENES QUE LEGALMENTE SE ENCUENTRA**

³⁵⁷ Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Diciembre de 2006, Tesis: 2a. XCIV/2006, Página: 229

³⁵⁸ Jurisprudencia 66/2003. Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Agosto de 2003, Página: 310

³⁵⁹ Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Septiembre de 1999, Tesis: 2a. CXVII/99, Página: 268

GRAVADO, ASÍ COMO LA TASA APLICABLE A ESE HECHO IMPONIBLE, POR LO QUE TRANSGREDE EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE LEGALIDAD.³⁶⁰

CONCLUSIONES:

Primera.- Que son tres vertientes que deben considerarse en el estudio del principio de legalidad tributaria: La primera; desde el mandato del poder constituyente a través del decreto ley y los tratados internacionales, la segunda; atendiendo al principio de la lege promulgata o a las formalidades que deben cumplirse en el proceso legislativo de creación de la ley y la tercera; que se refiere a la reserva de ley o legalidad en sentido material, que obliga a las autoridades fiscales a sujetarse al mandato del legislador o poder constituido.

Segunda: Que a los decreto ley y a los tratados internacionales, les aplica el principio de legalidad, bajo la premisa de que es el poder constituyente, a través de la constitución, como norma jurídica, quien establece y delimita el ejercicio de la delegación legislativa por el poder ejecutivo, y la celebración de los tratados internacionales por el presidente de la república, con la aprobación del órgano legislativo.

Tercera: Que proponemos que las constituciones iberoamericanas sean uniformes y que tratándose del decreto ley, no se conceda la facultad para crear contribuciones o tributos, ni para modificar sus elementos esenciales, tales como; sujeto, base, tasa o tarifa, ni para establecer exenciones fiscales.

Cuarta: Que proponemos que las constituciones iberoamericanas tengan uniformidad y establezcan limitantes –como es el caso de Paraguay (artículo 215)-, para evitar que a través de un decreto ley, se pueda facultar al ejecutivo, para aprobar o ratificar un tratado internacional, en virtud de que no se cumpliría el requisito mínimo de control que ejercen los dos poderes de un estado constitucional.

Quinta: Que no encontramos impedimento constitucional alguno, para que el poder legislativo pueda realizar modificaciones o rechazar incluso – en caso extremo-, el tratado internacional que se le somete para su aprobación, en virtud de que no existe supeditación de dicho poder al ejecutivo, salvo que el poder constituyente, desde la constitución así lo hubiere previsto expresamente.

Sexta: Que es necesario regular, en los estados federales, la incorporación obligatoria en los tratados internacionales, la denominada “Cláusula Federal”, para otorgar seguridad jurídica a las entidades federativas o estados federados o provincias, así como a los municipios.

³⁶⁰ Segunda Sala de la SCJN, Novena Epoca, SJF y su Gaceta, Tomo: XV, Febrero de 2002, Página: 75.

Séptima: Que los denominados convenios para evitar la doble tributación, -que constituyen tratados internacionales-, cuando disminuyen o eliminan la tasa de retención para los extranjeros, residentes en el extranjero (siempre que lo acrediten), que tiene alguna fuente de riqueza en el país, *reducen la recaudación federal participable a las Entidades Federativas y a los Municipios.*

Octava: Que referente a los tratados internacionales, consideramos que éstos no pueden restringir garantías fundamentales de los contribuyentes, relativos a modificar la manera de tributar (sujetos, hecho imponible, tasa o tarifa y exenciones), al menos que el poder constituyente lo haya previsto expresamente.

Novena: Que la “Lege Promulgata” en materia fiscal, o las formalidades que rigen al proceso legislativo de creación de una ley fiscal, sin duda que representa un cimiento del principio de legalidad, por lo que, cualquier análisis o estudio que se realice sobre esta materia, deberá considerarlo, bajo el riesgo, -sino se incluye-, de que parezca incompleto.

Décima: Que es diverso el tratamiento que las constituciones iberoamericanas otorgan al proceso legislativo, pero todas reflejan la preocupación de que en el proceso de creación de leyes, deben respetarse requisitos mínimos, que otorguen seguridad jurídica al gobernado.

Décima Primera: Que es recomendable, como garantía fundamental del contribuyente, que exista uniformidad en las constituciones iberoamericanas, en el sentido de que se permita Impugnar el proceso legislativo, por vicios legales en cualquiera de sus fases o en su integridad, antes los tribunales constitucionales.

Décima Segunda: Que proponemos incorporar en las constituciones iberoamericanas, disposición expresa, en el sentido de que en materia fiscal, el principio de reserva de ley en forma absoluta, se refiere a que las contribuciones o tributos, así como sus elementos fundamentales, tales como; *sujeto, hecho imponible y base o tarifa, así como la exención fiscal,* se prevea en un ordenamiento emanado del órgano legislativo.

Décima Tercera: Que la mayoría de los tribunales constitucionales reconocen que existe una reserva de ley relativa en materia fiscal, es decir ámbitos en los que puede colaborar el poder ejecutivo, siempre que no se trate de los elementos esenciales de la contribución, tales como: el sujeto pasivo, el hecho imponible y la base gravable.

Décima Cuarta: Que para evitar incertidumbre jurídica al contribuyente y respetar por ende, la reserva de ley relativa, sugerimos que las constituciones iberoamericanas contengan reglas mínimas, que normen la colaboración entre el poder legislativo y el poder ejecutivo, es decir, sobre que elementos secundarios o afines, de la obligación tributaria puede actuar el último poder citado.

CAPITULO III

LA JUSTICIA FISCAL, COMO SISTEMA, EN UN ESTADO CONSTITUCIONAL.

3.1.- La Justicia Fiscal como sistema, dentro de un Estado Constitucional. 3.2.- La Justicia Fiscal, concebida como un sistema integrador. 3.2.1.- *Los principios que integran a la Justicia Fiscal.* 3.2.2.- *La Justicia Fiscal como sistema en las Constituciones Iberoamericanas.* **3.3. El Principio de Capacidad Tributaria.** 3.3.1.- *El Principio de Capacidad Tributaria en las Constituciones Iberoamericanas.* 3.3.2.- *La Capacidad tributaria Objetiva o Absoluta.* 3.3.2.1.- *Elementos a considerar para determinar la capacidad tributaria objetiva o absoluta.* 3.3.3. *La Capacidad tributaria Subjetiva o Relativa.* 3.3.3.1.- *El Derecho al mínimo vital o al mínimo exento* 3.3.4.- *La Capacidad Tributaria, tratándose de las Contribuciones en particular.* 3.3.5.- *La Progresividad en la Tributación, como instrumento de la Capacidad Tributaria.* **3.4. El Principio de Equidad o Igualdad Tributaria.** 3.4.1.- *La Equidad o Igualdad Fiscal en las Constituciones Iberoamericanas.* 3.4.2.- *La Equidad o Igualdad Tributaria en Sentido Positivo.* 3.4.3. *La Equidad o Igualdad Tributaria en Sentido Negativo (La discriminación no arbitraria).* 3.4.3.1.- *La Exención Tributaria como instrumento para la discriminación no arbitraria.* 3.4.3.1.1.- *Clasificación de La Exención Fiscal.* 3.4.3.1.2.- *Los Subsidios o Estímulos Fiscales.* **3.5. El Principio de No Confiscatoriedad en la Tributación.** 3.5.1.- *El Principio de No Confiscatoriedad en las Contribuciones, en las Constituciones Iberoamericanas.* 3.5.2.- *La Autonomía del Principio de No Confiscatoriedad en la Tributación.* 3.5.2.1.- *La relación del Principio de No Confiscatoriedad en la Tributación con el Derecho de Propiedad.* 3.5.3.- *Perspectivas para abordar el análisis de la No Confiscatoriedad en la Tributación.* 3.5.3.1.- *Las tres formas de manifestarse la Confiscatoriedad en la Tributación.* 3.5.4.- *La Confiscatoriedad en la tributación, manifestada a través del efecto de no permitir una “ganancia razonable” o provocar “afectación patrimonial”.* 3.5.4.1.- *Análisis de algunos fallos referidos a “Ganancia Razonable” o a “Afectación Patrimonial”.* 3.5.4.1.1.- *En cuanto a la Tasa Excesiva.*

3.5.4.1.2.- *En cuanto a una Base Gravable Irreal.* 3.5.4.1.3.- *En cuanto a la denominada Contribución Especial por Mejoras.* 3.5.4.1.4.- *En cuanto a los Impuestos Indirectos.* 3.5.4.1.5.- *En cuanto a los Impuestos Aduaneros.* 3.5.5.- *La Confiscatoriedad en la Tributación, generada por el efecto “Presión Fiscal”, en virtud de la Doble Imposición o Plurimposición.* 3.5.5.1.- *Causas que generan la Doble Tributación Nacional.* 3.5.5.2.- *Propuesta de solución a la Doble Tributación Nacional.* 3.5.5.3.- *Elementos que configuran la doble o múltiple Tributación.* 3.5.5.3.1.- *La Doble Tributación y la “Unidad del sujeto pasivo”.* 3.5.5.3.2.- *La Doble Tributación y la “Unidad de Objeto”.* 3.5.5.4.- *La Doble Tributación Internacional.* 3.5.6.- *La Confiscatoriedad en la Tributación manifestada en desviarse de su finalidad el ingreso tributario y no atender el gasto público.*

“La constitución pretende conseguir un equilibrio entre lo necesario a recaudar y lo justo para contribuir”.
Marco César García Bueno

En el capítulo anterior, comenzamos el estudio de los principios constitucionales tributarios y para ello examinamos al principio de legalidad tributaria, desde tres perspectivas: El mandato del poder constituyente a través del decreto ley y los tratados internacionales, atendiendo al principio de la lege promulgata o a las formalidades que deben cumplirse en el proceso legislativo de creación de la ley y lo referente a la reserva de ley o legalidad en sentido material, que obliga a las autoridades fiscales a sujetarse al mandato del legislador o poder constituido.

Corresponde ahora, analizar el principio de la justicia fiscal como sistema, que se integra por la capacidad tributaria, la equidad fiscal y la no confiscatoriedad en la tributación. Para ello proponemos incorporar en las constituciones iberoamericanas, a la justicia fiscal como un sistema integrador, que sirva como contrapeso al deber de contribuir al gasto público.

Para ello, partimos de la existencia de un estado constitucional de derecho, en el que se garanticen derechos fundamentales de los gobernados, considerando a la constitución como fuente suprema y garantizando la separación de poderes, para que no haya abuso del que tienen conferido.

Considerar a la justicia fiscal como sistema, conlleva que éste se integrará con tres principios Jurídicos consistentes en: capacidad tributaria, igualdad o equidad fiscal y no confiscatoriedad en la tributación.

Hemos comparado a las constituciones iberoamericanas, para arribar a algunas conclusiones, entre ellas; que la Española y Guatemalteca, son las que conciben a la justicia fiscal como sistema y que en cuanto a los principios jurídicos que la conforman, encontramos que las leyes fundamentales analizadas realizan igualmente pronunciamientos aislados sobre éstos, tal y como lo veremos en el cuerpo del presente.

Lo disperso de la regulación, tanto al concepto de la justicia fiscal como sistema, como a los principios jurídicos que la integran, avala nuestra propuesta, para proponer su incorporación en aquellas que no lo prevén, para que la justicia fiscal sea analizada y estudiada integralmente, con todos sus principios que la conforman, lo que desde luego ayudará a que los tribunales constitucionales que resuelvan sobre dichos temas, posean más argumentos para hacer efectivo los derechos fundamentales del contribuyente, en contrapeso al deber de tributación.

Para el mejor desarrollo del tema que aquí se analiza, lo hemos separado en tres apartados que pasamos a comentar.

Primera Parte: En éste, analizamos el principio de capacidad tributaria y lo abordamos en su aspecto objetivo o absoluto; (*mirando a la carga impositiva en general*) y a la subjetiva o relativa; (*considerando al contribuyente y a las situaciones en particular*). En esta última examinamos a la proporcionalidad y a la progresividad como una manera de hacer efectivo dicho principio.

Es en la capacidad tributaria subjetiva o relativa, por lo que hace al impuesto sobre la renta de las personas físicas en México –y en la mayoría de los existentes en América Latina-, donde consideramos que éste, tiene severos visos de desproporción tributaria, atendiendo a que para determinar la base gravable no se toman en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente.

Además, en torno a esta cuestión, destacamos que atendiendo a los compromisos internacionales que los países han asumido y concretamente al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales que consagra para los gobernados, el “*disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental*”, podríamos colocarnos en una situación de desacato, por no cumplir con dichos acuerdos, al no permitirse la deducción de aquellos gastos destinados a estos rubros.

También dentro del principio de la capacidad tributaria, nos hemos detenido al estudio del derecho al mínimo vital o mínimo exento, que representa aquella parte del patrimonio del contribuyente que no debe ser gravado por el Estado, porque equivale a los recursos necesarios e indispensables para la subsistencia de la persona. Es incontrovertible, que la existencia de estos recursos básicos para la subsistencia de la persona no debe ser gravado por el estado, atendiendo a que no son reveladores de capacidad contributiva.

Por otra parte, en cuanto al tema de la progresividad como un principio independiente en un sistema tributario (es el caso de José Osvaldo Casás) y algunos otros la ubican dentro de la igualdad fiscal (Fernando Saínez de Bujanda), en nuestro trabajo de investigación, a la referida progresividad, la hemos ubicado dentro de la capacidad contributiva, porque estimamos, que es a través de tarifas o tasas progresivas, como se logra atender verdaderamente a la capacidad tributaria del contribuyente. Dicha progresividad no sólo aplica para los impuestos directos, sino también para los indirectos y en general, para cualquier contribución.

Segunda Parte: Aquí estudiamos el principio de igualdad o equidad tributaria, en su aspecto positivo; (*Generalidad*), en la que se deben incluir a todos los sujetos, a todas las situaciones y todos los artículos o productos iguales que deben gravados y en su aspecto negativo; discriminando a situaciones y a sujetos en estado desigual.

Dentro de la igualdad o equidad tributaria en sentido negativo, estudiamos a la exención, como el instrumento que permite cumplir con esta discriminación no arbitraria. Junto a la exención, incorporamos al análisis, a los estímulos y a las subvenciones fiscales.

Para que el estudio del tema fuera más integral, se analizaron criterios jurisprudenciales sustentados por los Tribunales Constitucionales ³⁵⁰ de Argentina, México y Colombia, así como de algunos fallos emitidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que inciden en el estudio de los principios constitucionales tributarios que aquí estudiamos.

Tercera Parte: En este apartado estudiamos el principio de la no confiscatoriedad en la tributación, que lo consideramos como independiente al de capacidad tributaria y al de igualdad fiscal, aunque tradicionalmente se había venido estudiando, como un límite al derecho de propiedad, ajeno al deber de tributación. Coincidimos con Francisco García Dorado, quien considera que dicho principio tiene como finalidad conseguir un sistema tributario justo y es bajo esta corriente de opinión en la que desarrollamos el presente, sin soslayar, que al respetarse el principio de la no confiscatoriedad, se protege, en forma indirecta, el derecho de propiedad.

Por lo que hace a la forma de abordar el análisis de la no confiscatoriedad en la tributación, consideramos que, siguiendo a Osvaldo Casás, debe estudiarse *al sistema tributario, a cada tributo, o bien, tanto al sistema como a la contribución indistintamente* y así lo plasmamos en el presente.

Entendemos que el problema de la no confiscatoriedad en la tributación, se materializa de tres formas: la primera cuando no permite una *“ganancia razonable”* o provoca una *“afectación patrimonial”*. Sobre ésta, diríamos que un impuesto no confisca, cuando deja una ganancia razonable y así lo sustenta la Audiencia Territorio de Albacete, Sentencia del 28 de noviembre de 1986, cuando determinó que *“En sentido vulgar se puede hablar de impuesto confiscatorio como impuesto muy alto o desproporcionado, pero en sentido jurídico, atendiendo a la definición del concepto jurídico de confiscación como contrapuesta a expropiación, no se puede hablar de carácter confiscatorio cuando un impuesto deja, a pesar de su liquidación, un margen de beneficio por el contribuyente”*.

Respecto a la *“afectación patrimonial”*, ello equivale a que como lo señala Pérez

³⁵⁰ Una de las opciones que deben tomar los Tribunales Constitucionales para interpretar los Principios Jurídicos Tributarios que aquí analizamos, es la posibilidad de aplicar el **análisis económico del derecho**, que a decir de José Ramón Cossio, significa *“determinar, simplemente, si las condiciones funcionales de un ordenamiento permiten que la interpretación científica de las normas se realice mediante criterios económicos”*, agregando que *“podemos decir que en principio no existe ningún elemento de carácter funcional que impida que las normas jurídicas-en tanto marco de “significaciones posibles”-sean interpretadas mediante criterios económicos”*. **Derecho y Análisis Económico**, José Ramón Cossio Díaz, Instituto Tecnológico Autónomo de México y Fondo de Cultura Económica, México 2002, página 317.

de Ayala,³⁵¹ *“el impuesto ‘confisca en la medida en que para pagarlo el sujeto contribuyente ha de liquidar parte de su patrimonio, ha de acudir a su patrimonio por no bastarle la renta”*.

La segunda manera de manifestarse la confiscatoriedad en la tributación, la llamamos de la *“presión tributaria”*, que es representada por la denominada *“doble imposición o plurimposición”*, sobre un mismo contribuyente, que realiza un mismo sujeto activo o varios sujetos activos. Esta manera de materializarse, se presenta principalmente en los países con régimen federal, por concurrir más de un ente de gobierno a imponer contribuciones.

Sobre el tema de la doble o múltiple tributación, consideramos que ésta se materializa, cuando existe *“unidad del sujeto pasivo”*, es decir, se grave al mismo contribuyente, cuando hay *“unidad del objeto”*, es decir se grave la misma manifestación de riqueza o capacidad económica o cuando haya *“unidad de tiempo”*, es decir se grave al mismo tiempo dichas manifestaciones de riqueza, pero no consideramos que sea necesario, que haya *“unidad del título”*, - para que existe doble o múltiple tributación-, si entendemos como tal, que la contribución debe llevar el mismo nombre.

Por último, la tercera forma de manifestación, que titulamos como *“del destino de la contribución”*, que equivale a que la finalidad de ésta no tenga correspondencia con el gasto público y que a decir de Bollo Arocena,³⁵² *“si la tributación opera como desposesión de determinados bienes sin correspondencia con la finalidad que le proporciona su razón de ser, nos encontramos ante una tributación típicamente confiscatoria. . .En definitiva, todo sistema financiero en el que el gasto público puede ser calificado como injusto determina la consiguiente calificación del sistema tributario en términos de sistema tributario confiscatorio dado que a través de él se habría producido una injustificada desposesión de bienes por no revertir aquellos a la sociedad en forma y a través de los cauces que ésta considera adecuados”*

Para ello, analizamos las constituciones iberoamericanas y advertimos, que sólo **Brasil, España, Guatemala, Nicaragua, Paraguay, Perú y Venezuela**, son los países que prohíben la confiscatoriedad en el sistema tributario, lo que desde luego, nos revela que dicho principio no es de importancia uniforme en las cartas fundamentales.

Para que el estudio del tema fuera más integral, se analizaron criterios jurisprudenciales sustentados por los Tribunales Constitucionales de Argentina, España y México, que inciden en el estudio realizado

³⁵¹ Citado por Bollo Arocena, **Principios Tributarios Constitucionales**, Tribunal Fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca (España) e Instituto Cultural Domecq (México), Agosto de 1992., página 394.

³⁵² Ob.Cit., página 394.

Una vez que hemos explicado el tema que se desarrolla en este capítulo tercero, nos avocaremos a examinar las connotaciones que lleva, el considerar desde los textos fundamentales a la justicia fiscal como sistema.

3.1.- La Justicia Fiscal como sistema, dentro de un Estado Constitucional.

Miguel Carbonell ³⁵³ siguiendo el pensamiento de Ferrajoli, considera que se estará en presencia de un estado constitucional, cuando: a) se tiene en la *“cúspide de su ordenamiento una norma jurídica a través del cual se regulen las demás normas del sistema, encargada de establecer los procedimientos a través de los cuales se pueden crear nuevas normas”*, b) se establece *“una división de poderes que genere un equilibrio entre ellos. . .que impida que sus titulares abusen del poder que tienen conferido”* y c) se garantice *“para todos los habitantes una serie de derechos fundamentales a través de los cuales se proteja la libertad y la igualdad: derechos civiles y políticos, por un lado, y derechos sociales, económicos y culturales, por otro”*.

³⁵³ Elementos de Derecho Constitucional, Ob.Cit., páginas 176 y 177. En el mismo sentido, a propósito de los elementos de un Estado Constitucional, Maria de Lourdes Souza, cuando reseña la obra de Peña Freire, comenta que “Este nuevo modelo normativo presenta como característica fundamental tres importantes rasgos: a) la supremacía constitucional y de los derechos fundamentales, sean de naturaleza liberal o social; b) la consagración del principio de legalidad como sometimiento efectivo a derecho de todos los poderes públicos, sin excepción, c) la funcionalización de todos los poderes del Estado a la garantía del disfrute de los derechos de carácter liberal y de la efectividad de los derechos de carácter social (p.37). En estos tres rasgos se localiza la idea-núcleo que caracteriza o configura a este modelo como sistema garantista por excelencia: la primacía a la forma constitucional, colocándola en un plano de juridicidad superior, vinculante e indisponible, en línea de principio, para todos los poderes del Estado (p.59), además de la aserción de vínculos y límites jurídico-constitucionales, tanto de carácter formal como substancial, que condicionan y subordinan todos los actos de producción o ejecución jurídicas”.(PEÑA FREIRE, A. M.: La Garantía en el Estado constitucional de derecho, Madrid, Editorial Trota, 1997, 303 pp. <http://www.uv.es/CEFD/1/souza.html>). A propósito del sometimiento de los poderes públicos al Principio de Legalidad, donde no haya tributación sin representación, la Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776-03, en materia impositiva, expresa que “Esto es fundamental para el respeto del principio democrático puesto que la imposición de tributos ha de estar acompañada de una deliberación pública, así sea mínima, sobre sus alcances e implicaciones y sobre su significado a la luz de los principios de equidad y progresividad que rigen el sistema tributario, en especial cuando se crean cargas que afectan a personas de bajos ingresos. Ello precisamente en acatamiento al principio que orientó el origen de las democracias modernas según el cual no habrá tributación sin representación, el cual no es formal, sino que se materializa en la deliberación parlamentaria. . . Este mínimo de racionalidad deliberativa busca asegurar no solo la efectividad del principio material de no tributación sin representación, sino además que la autonomía del Congreso en esta materia, se refleje en que, respecto de cada decisión impositiva hay claridad sobre la legitimidad constitucional del fin buscado y sobre la adecuación de los medios para alcanzarlos, dentro del respeto a los principios constitucionales, en especial los de equidad, eficiencia y progresividad que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P.), así como los de “justicia y equidad” que orientan el deber de tributar (art. 95-9 de la C.P.). Se trata de una cuestión de fondo atinente al principio democrático y al ejercicio de las competencias del Congreso como titular del poder impositivo.

Será en el estado constitucional, donde puede convivir la justicia fiscal como sistema, interactuando estado y gobernado, para garantizar los derechos fundamentales del contribuyente.³⁵⁴

Este concepto de interacción entre sociedad y estado, lo denomina reciprocidad la Corte Constitucional Colombiana, en la **Sentencia C-261-02**, cuando explica:

*“El deber constitucional impuesto a los ciudadanos en el artículo 95-9 de la Carta Política, tiene como fundamento el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre estos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho. Pero dicho deber estará siempre enmarcado dentro de los principios de justicia y equidad. **PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN DEBERES CONSTITUCIONALES**-Contribución al financiamiento de gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.*

En un esfuerzo metodológico Pérez de Ayala,³⁵⁵ encuentra algunos elementos para definir a un sistema tributario justo y para ello formula lo siguiente:

- “a) Haciendo que el tributo sea, en sí mismo, justo. Es decir, que sólo grave a quien pueda soportarlo. Este objetivo se denomina justicia del impuesto”*
- b) Aplicando el impuesto en forma y procedimientos justos. Esta es la justicia en el Impuesto.*
- c) En fin, utilizando el impuesto como un medio de transferir riqueza de los más ricos (en renta o patrimonio) a los más pobres. Se trata aquí de la justicia a través del impuesto”.*

Sobre ello precisamos: En el presente no vamos en búsqueda de un concepto de justicia fiscal, dada la multitud de éstos, de su conceptualización en cada época y en cada lugar y porque este tema corresponde a otra rama del derecho, pero sí retomamos los esfuerzos de la doctrina tributaria, para proponer los instrumentos que pueden hacerla efectiva como sistema, tal y como lo estableceremos a lo largo de este ensayo. Es decir, caminamos en la misma línea de pensamiento de

³⁵⁴ En cuanto al tipo de constitución que debe regir al Estado, compartimos la visión de una Constitución Normativa, de Zagrebelsky, citado por Ballaguer Callejón, en el sentido de que *“ya no se trata de limitar el poder estatal frente a la sociedad, sino, por el contrario, de regularlo para que actúe sobre la propia sociedad, a instancias de ella misma, en virtud de la democratización del Estado”*. A esta aspiración de Estado que norme la Constitución, Rubio Llorente en su obra *“La Constitución como fuente del Derecho”*, citado por Ballaguer Callejón, lo llama *“el estado de la Sociedad”*. *“Constitución y Ordenamiento Jurídico”*, **Teoría de la Constitución**, Ob.Cit., página 182.

³⁵⁵ Citado por Marco César García Bueno, **“El Principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones doctrinales en Italia, España y México”**, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, México 2002, página 88.

Berliri,³⁵⁶ cuando sostiene que debe hacerse *“la búsqueda de la justicia práctica, no tanto filosófica ni científicamente demostrable, sino más bien en términos de sensibilidad del hombre común”*

Concretando: el concepto de justicia fiscal al que nos referimos, en un estado constitucional, en voz de Ferrero Lapatza, citado por Naveira Casanova³⁵⁷ consiste *“en reflejar la idea que en ella se tenga en una comunidad políticamente organizada en un momento dado, tarea que cumplen los principios constitucionales de justicia tributaria”* y el ensayo quiere reflejar lo que la comunidad de tratadistas y tribunales constitucionales, han analizado, comentado y aportado en torno a los principios jurídicos que integran a la justicia como sistema.

Con este motivo, en cuanto al concepto de justicia fiscal que una comunidad tiene en un momento determinado, traemos a cita, el razonamiento del Procurador General de la Nación de Colombia,³⁵⁸ donde expresó, a propósito de aplicar la tasa del 2% del IVA a productos de la canasta básica:

“Así, dentro de otro contexto social, la medida tributaria en tela de juicio pudiera ser justa, pero no en Colombia, en donde actualmente existen más de once millones de habitantes que subsisten con menos de un dólar diario, en donde el 23% de la población es indigente, en donde 3.5 millones de niños no tienen ninguna formación escolar, en donde el 52% de los ingresos están en poder del 20% de los hogares más ricos, en donde sólo el 1% de los propietarios posee el 53% de la tierra y las diez (10) empresas más grandes del país absorben el 75% del mercado, en donde el 19% de la población económicamente activa está desempleada y el 24% subempleada (las cifras indican que en Colombia el 43% de la población económicamente activa afronta problemas de empleo)”.

3.2.- La Justicia Fiscal, concebida como un sistema integrador. Hablar de ello, equivale a que ésta, contiene un conjunto de principios en materia tributaria, *“racionalmente enlazados entre sí”*, incluso, la Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-643 de 2002, coincide en considerar *“que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto”*. Es decir, si bien es cierto, que mencionar justicia fiscal, es hablar de un postulado, cuando se vincula con los principios de capacidad contributiva, de igualdad o equidad fiscal, estableciendo como regla, que no haya confiscatoriedad en el sistema tributario, entonces toma vida y se concretiza.

³⁵⁶ Citado por Naveira de Casanova, **“El Principio de No Confiscatoriedad”**, *Estudio en España y Argentina*, Monografía, Editorial Mc Graw Hill, página 124.

³⁵⁷ *Ibidem*.

³⁵⁸ Informe rendido en el expediente D-4429, que contiene la reclamación ante el Tribunal Constitucional de Colombia, de la inconstitucionalidad de la Ley 788 de 2002 y contra los artículos 8, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73 74, 114 y 116 de la misma ley.

3.2.1.- Los principios que integran a la Justicia Fiscal. Francisco García Dorado ³⁵⁹ al comentar la Constitución Española, señala como principios constitucionales tributarios el de *“capacidad económica como presupuesto base y alimento del deber de tributación; en los principios de igualdad y progresividad tributaria como promoción de la igualdad real y efectiva, proyección del valor superior igualdad; y en el principio de prohibición de alcance confiscatorio de los tributos como protección de la autonomía y libertad económica, proyección del valor superior libertad”*

Esta misma percepción, en el sentido de que el concepto de justicia fiscal debe verse como un sistema integrador, conformado por tres grandes principios constitucionales tributarios, el Tribunal Constitucional Español, en la STC 45/1989,³⁶⁰ establece que la capacidad económica del contribuyente, no debe considerarse aisladamente, sino atendiendo a la igualdad tributaria y al respecto sustenta: *“como la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión”*.

Con algunos elementos diferentes, pero coincidiendo en lo fundamental, Fritz Neumark,³⁶¹ señala que *“entre los tratadistas contemporáneos de la Hacienda Pública, existe unanimidad, no absoluta, pero si muy amplia, en que solamente se puede hablar de una imposición “justa”. . . en el caso de que se cumplan los postulados de generalidad, igualdad y proporcionalidad”*, mientras que José Osvaldo Casás,³⁶² establece que atendiendo al *“Deber de contribuir al*

³⁵⁹ **“Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación”**, Editorial Dykinson, Madrid, España, 2002, página 27.

³⁶⁰ Con Fecha de Aprobación: 20/2/1989 y Publicación BOE: 19890302 [«BOE» núm. 52]. Cuestión de inconstitucionalidad núm. 1.837/1988, en relación con los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 23 (en relación con el 24.7), 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, con referencia a los arts. 14, 18, 31 y 39 de la Constitución.

³⁶¹ **“Principios de la Imposición”**, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Segunda Edición, Madrid, 1994, página 83.

³⁶² **Los principios del Derecho Tributario**, Tratado de Tributación. Tomo I, Volumen I, Coordinador Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Ciudad de Buenos Aires, Argentina, 2003. Página 242. En el mismo sentido se pronuncia Marco César García Bueno, cuando afirma que *“La capacidad contributiva no es un principio único a la hora de establecer tributos justos, existen otros que lo complementan y que son indispensables, en los términos que actualmente entendemos la justicia impositiva. Nos referimos a los principios de igualdad, mínimo imponible, progresividad y no confiscatoriedad”* Ob.Cit., Página 63. Manzini, citado también por dicho autor (página 33) por su parte, nos habla de la capacidad contributiva como **“presupuesto”**, considerando la “riqueza global ha de tomarse en cuenta para llamar a los sujetos participar en el concurso de los gastos públicos”, como **“límite”**, en “la elección de los hechos normativos del tributo, por parte del legislador, convendrán ajustarse a los límites establecidos por la constitución, cuando tomen en cuenta la aptitud del contribuyente” y como **“parámetro”**, atendiendo a “surgimiento de criterios de uniformidad, para asegurar la igualdad de tratamiento a igualdad de condiciones”.

sostenimiento del Estado”, los Principios serían los siguientes “2.2. Generalidad, 2.3. Capacidad contributiva, 2.4. Razonabilidad, 2.5. Progresividad)”.

Sobre la Inclusión del principio de no confiscatoriedad en la tributación, como parte de la justicia fiscal, coincidimos con Bollo Arocena,³⁶³ cuando expresa que puede *“predicarse la existencia de un íntima conexión entre el Principio de no confiscatoriedad y el principio de justicia. . . en el sentido de que todo gasto injusto originará la calificación del sistema tributario que lo sufrague como sistema confiscatorio”.*³⁶⁴

Derivado de lo antes expuesto, en nuestra opinión, los principios que integran a la justicia fiscal como sistema, lo constituyen:

a.- La capacidad contributiva (que incluye a la proporcionalidad y a la progresividad), como más adelante lo comentaremos;

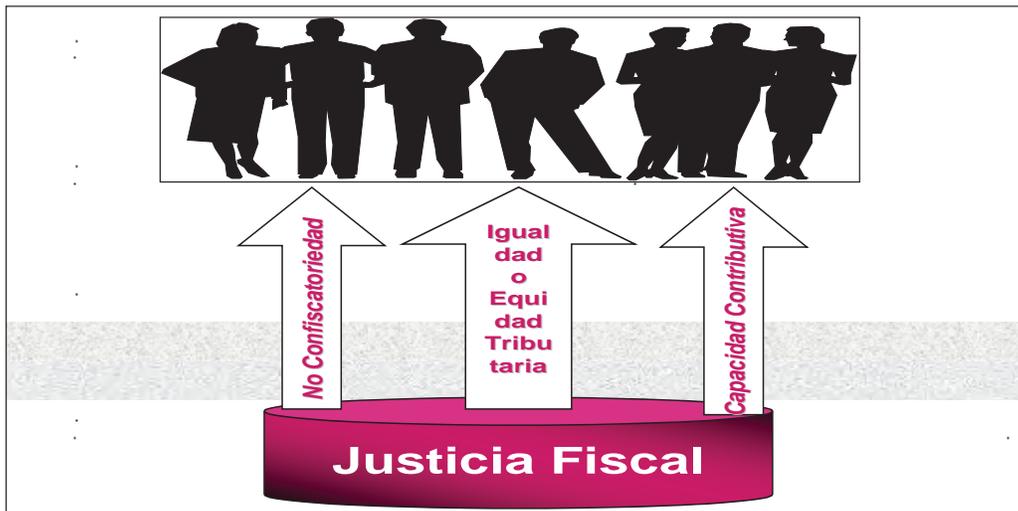
b.- La igualdad o equidad fiscal, que incluye a la generalidad, y a la exención fiscal, junto con los estímulos o subvenciones fiscales para instrumentar la discriminación no arbitraria y;

c) La no confiscatoriedad en la tributación, que atiende y procura atenuar los efectos de la doble o múltiple tributación internacional y nacional. Esta última que es muy común en los estados Federados

Esquemáticamente quedarían representados de la forma siguiente:

³⁶³ Citada por **Francisco García Dorado**, Ob.Cit., página 98

³⁶⁴ Algún sector de la doctrina tributaria (por ejemplo Rodolfo Spisso y José Osvaldo Casás en Argentina), consideran que integra también a la Justicia Fiscal como sistema, el Principio de Razonabilidad en la tributación, que consiste en dar a conocer las razones del porqué se va a implementar determinada medida fiscal y cuál es la utilidad que el Estado percibirá y como se proyectará hacia el contribuyente. Nosotros consideramos que ello forma parte de los Principios de la Política fiscal, en virtud de que la razonabilidad en la tributación es una garantía del contribuyente, previa a la imposición de la obligación tributaria. Dicho principio lo analizamos en el Capítulo I de este trabajo.



3.2.2.- La Justicia Fiscal como sistema en las Constituciones Iberoamericanas. Es la Constitución Española (artículo 31.1), junto a la de Guatemala (artículo 243) la que antepone a la justicia fiscal como sistema, en contrapeso a la obligación de contribuir a los gastos públicos *“mediante un sistema tributario justo”*.

Existen otras referencias, pero no son pronunciamientos integrales y directos sobre el tema, como lo pasamos a analizar enseguida:

Brasil (artículos 170 y 193), que habla de un orden económico sustentado en la *“Justicia Social”*;

Chile (artículo 19, numeral 9), que prohíbe la existencia de impuestos *“desproporcionados o injustos”*;

Colombia (artículo 95), que obliga a *“9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*;

Costa Rica (artículo 50) que obliga a procurar *“el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza”*,

Ecuador (artículo 256), que obliga a procurar *“una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país”*;

México (artículo 25), que le impone al estado a *“que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una mas justa distribución del ingreso y la riqueza”*;

Paraguay (artículos 179 y 181), exigiendo que el tributo, responda *“a principios económicos y sociales justos”* y;

Venezuela (artículo 316), que previene que *“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas”*.

De lo anterior, deducimos lo siguiente:

A.- **Ecuador, México y Venezuela**, coinciden en establecer una *“Justa distribución”*, de las rentas o del ingreso o de las cargas públicas, Mientras que **Colombia** sólo establece que haya justicia en la forma de tributación.

B.- **Chile** particulariza la aplicación de la justicia fiscal, sólo a los impuestos.

C.- **Brasil y Paraguay**, establecen como postulado la Justicia Social, en lo que coinciden con **Portugal** (Artículo 80), si consideramos que *“La organización económico-social de la República portuguesa se basa en el desarrollo de las relaciones de producción socialistas, mediante la apropiación colectiva de los principales medios de producción y de los suelos, así como de los recursos naturales y el ejercicio del poder democrático de las clases trabajadoras”*.

Destacamos que la Constitución Mexicana, en su artículo 31, fracción IV, no recoge como postulado, en forma expresa, la justicia fiscal en el deber de contribuir, esta principio fundamental se previene en el artículo 25, CPEUM y así lo reconoce la Primera Sala de la SCJN, al expresar:

“El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del Texto Fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de

que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos. **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.**³⁶⁵

Por ello, a manera de conclusión preliminar, establecemos que lo disperso del tratamiento en las leyes fundamentales citadas, por lo que se refiere a la justicia fiscal como sistema, avala nuestra propuesta, para proponer su incorporación en las constituciones Iberoamericanas, con la finalidad de que ésta, no sea analizada y estudiada parcialmente, lo que desde luego ayudará a que los tribunales constitucionales que resuelvan sobre dichos temas, posean más argumentos para hacer efectivo los derechos fundamentales del contribuyente, en contrapeso al deber de tributación.

³⁶⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Julio de 2006, Tesis: 1a. CXIX/2006, Página: 335

PRIMERA PARTE

Abordada la cuestión, sobre nuestra propuesta para que la justicia fiscal sea considerada como sistema, desde las cartas fundamentales, pasaremos a desarrollar, en la primera parte de este capítulo, las connotaciones que tiene el principio de capacidad tributaria en las constituciones iberoamericanas.

3.3.- El Principio de Capacidad Tributaria. García Bueno³⁶⁶ sostiene que ésta, constituye *“una aptitud del contribuyente para ser sujeto de contribución en relación con una riqueza global y particular”*, mientras que la Capacidad económica, a decir de Ives Gandra,³⁶⁷ *“es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder”*.

Sobre el mismo tema, Griziotti³⁶⁸ considera que la capacidad tributaria exige estudiarla *“en dos campos de búsqueda distinta: desde un ámbito general o global referente a la capacidad susceptible de afectación tributaria por una nación; y aquella otra considerada como guía para la distribución, entre dos o más personas, de una específica carga tributaria”*.³⁶⁹

³⁶⁶ Ob.Cit., página 102.

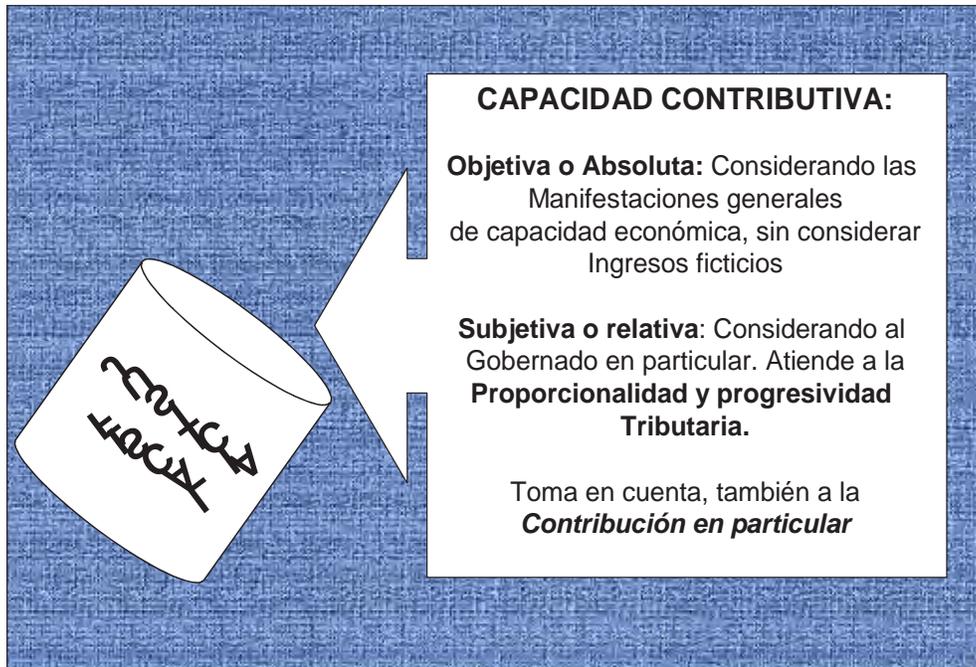
³⁶⁷ Citado por Marco César García Bueno, Ob.Cit. páginas 102 y 133.

³⁶⁸ Citado por Marco Cesar García Bueno en Manual de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, México 2006, Página 31.

³⁶⁹ Sobre el mismo tema, **Amandino Teixeira Nunes Junior**, dice, en torno a la capacidad contributiva, que: *“es un sinónimo del principio de capacidad económica. Consta en el primer párrafo del artículo 145 de la Constitución Brasileña de 1988, que dice: “Siempre que sea posible, los impuestos tendrán un carácter personal y serán graduados de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, facultada la administración tributaria, especialmente para confirmar la efectividad de esos objetivos, identificarlos, respetar los derechos individuales en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.”El principio de capacidad contributiva, citado en el texto constitucional brasileño, tornase afín con el principio de justa repartición de la carga tributaria, pues expresa el entendimiento de que quien tiene más, pague más impuesto que aquellos que tienen poco. En otras palabras, quien goza de mayor riqueza debe, proporcionalmente, pagar más impuestos que aquellos que no tienen. Se resalta que el precepto constitucional afirma que no es siempre, de forma incondicional, pero “siempre que posible”, es decir, si fuese de la índole del impuesto, este deberá necesariamente ser graduado según la capacidad económica del contribuyente. En el sistema tributario brasileño, por tanto, la mayoría de los impuestos precisan tender el principio de la capacidad contributiva. En suma, siempre y cuándo sea posible, todos los impuestos deben observar el principio de capacidad contributiva, consagrado en el primer párrafo del artículo 145 de la Constitución Brasileña de 1988, que opera como un límite al poder tributario del Estado para cumplir con el ideal de justicia en la repartición de la carga tributaria. Es lo que deja en claro ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO en un comentario iluminado: “Todos contribuyen a los gastos públicos mediante un sistema tributario justo (...). La capacidad económica determina el fundamento y la medida o proporción de cada uno a esa contribución.” **Los Principios Constitucionales Tributarios En Brasil y En España: Un Estudio Comparado.** <http://www.intercodex.com/ficharticulo.php?ID=15>*

Por ello, la diferencia entre capacidad absoluta es “*distinguir la riqueza general necesaria para justificar una situación de concurso a los gastos públicos*”, frente a la capacidad relativa que es “*la calificada como apta para la contribución*”.

Será en base a esta distinción que analizaremos a la capacidad contributiva, en sus aspectos objetivo y subjetivo, que pasamos a analizar y que representamos enseguida en forma esquemática.



3.3.1.- El Principio de Capacidad Tributaria en las Constituciones Iberoamericanas. José Osvaldo Casás ³⁷⁰ citando a Eusebio González García, señala que la capacidad tributaria, es un principio constitucionalizado, atendiendo a que “*Los de legalidad, igualdad, seguridad jurídica, son principios del ordenamiento jurídico público también aplicables al ámbito tributario, por eso son principios constitucionales; lo sustantivo es lo constitucional; lo adjetivo lo tributario. No sucede así con otros principios, que son principios tributarios constitucionalizados; por ejemplo el principio de capacidad contributiva*”

A continuación, presentamos como las constituciones Iberoamericanas regulan este principio:

Argentina: (Artículo 4). “*El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de*

³⁷⁰ Ob.Cit., Página 242.

importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General. .. “

Bolivia:(Artículo 8). *“Toda persona tiene los siguientes deberes fundamentales: 3 De contribuir, en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos”.*

Brasil: (Artículo 145). *“1o. Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente”.*

Chile (Artículo 19), *“La Constitución asegura a todas las personas: 20. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.*

Colombia:³⁷¹ (Artículo 95). *“9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.*

(Artículo 363) *“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”;*

Ecuador: (Artículo 97) *“Todos los ciudadanos tendrán los siguientes deberes y responsabilidades, sin perjuicio de otros previstos en esta Constitución y la ley: 10. Pagar los tributos establecidos por la ley”.*

(Artículo 256) *“El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad”.*

España: (Artículo 31. 1). *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.*

Guatemala: (Artículo 243). *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.*

³⁷¹ Colombia, estatuye que el sistema tributario debe ser “eficiente”, aunque no precisa de que manera se cumplirá con este. Es la Corte Constitucional de Colombia, **C-637-00**, la que define a la eficiencia en el sistema tributario al explicar que *“Este principio busca asegurar que la gestión tributaria reporte a la Administración y a los administrados el mayor resultado al menor costo. La Corte ha sostenido que la eficiencia de las medidas tributarias deberá analizarse en función del cumplimiento, a cargo de los administrados, del deber general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado; de tal suerte que si los mecanismos elegidos contribuyen directa o indirectamente al cumplimiento de éste deber, son constitucionales por incorporar el principio de la eficiencia que la Constitución Política reclama del sistema tributario. PRINCIPIO DE EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO-Alcance.”*

México: (Artículo 31, Fracción IV) *“Los Mexicanos están obligados a contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes”*

Nicaragua: (Artículo 114) *“El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio”.*

Panamá: (Artículo 261) *“La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica”.*

Paraguay: (Artículo 181) *“La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país”,*

Perú: (Artículo 74) *“El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.*

Portugal: (Artículo 106) *“1. El sistema fiscal será articulado por la ley con vistas a la distribución igualitaria de la riqueza y de las rentas y a la satisfacción de las necesidades hacendísticas del Estado”.*

Venezuela: (Artículo 316) *“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad”*

De lo anterior, concluimos:

A.- Paraguay, es el único que alude directamente a la capacidad tributaria, como contrapeso del deber de de tributación, mientras que **Brasil, España, Panamá y Venezuela,** reconocen al principio de capacidad económica y **Guatemala** a la *“capacidad de pago”*

B.- Argentina, Bolivia, Chile, Ecuador y México, reconocen a la proporcionalidad, como una forma de garantizar la capacidad tributaria, en tanto que **Colombia, España y Venezuela,** se fundan en la progresividad, para cumplir el deber de tributación

Con base en lo antes expuesto, podemos observar que todas las cartas fundamentales, de una u otra forma, se refieren al principio de capacidad tributaria y reflejan la preocupación de garantizar a los contribuyentes esta garantía fundamental.

3.3.2.- La Capacidad tributaria Objetiva o Absoluta. García Bueno³⁷² comenta que la capacidad tributaria absoluta “es la riqueza general susceptible de gravamen”, es decir, siguiendo el concepto de Griziotti, se ubica “la riqueza susceptible de tributación”, considerando que “al ser el tributo instrumento económico, requiere un fundamento económico”.

Fue bajo esta consideración doctrinal que el Pleno de la SCJN, en su Octava Época, sustentó el criterio siguiente:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES. *El alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado e inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.* **Jurisprudencia** Tesis P./J.39, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Página: 257. NOTA:(número oficial 13/89), Gaceta número 19-21, pág. 51; Semanario Judicial de la Federación, tomo III, Primera Parte, pág. 232.

Es decir, el Pleno de la SCJN, se desatiende de las cuestiones particulares del contribuyente, lo que desde luego es un error o imprecisión jurídica, porque como quedará asentado, la capacidad tributaria, necesariamente, debe comprender a la realidad objetiva y subjetiva a la que se aplica. Dicha directriz se confirma en la **Jurisprudencia 109/1999**, cuando señala que debe haber vinculación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica, pero se pasa por alto que en medio de ambos supuestos se encuentra el contribuyente. La Jurisprudencia indica:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. *Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a*

³⁷² “El Principio de Capacidad Contributiva. . . , Ob.Cit., páginas 38 y 135

la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Noviembre de 1999, Página: 22.

Posteriormente en la **Jurisprudencia 10/2003**, el Pleno del Tribunal Constitucional Mexicano, modifica su anterior criterio y para ello determina, que la capacidad tributaria debe tener vinculación con el causante, atendiendo a que es éste, el que debe soportar la carga del tributo. La tesis determina:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVII, Mayo de 2003, Página: 144*

En el mismo sentido se pronuncia la Corte Constitucional de Colombia,³⁷³ cuando sustenta que:

“El poder impositivo del Estado debe tomar en consideración no sólo la misma situación fáctica en la que se encuentran determinados contribuyentes sino también su capacidad económica, buscando que terminen aportando al Estado quienes tienen una mayor obligación tributaria, y logrando un mayor recaudo a

³⁷³ Sentencia C-261/02, Expediente D-3705. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 147 y 351 (parciales) del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”. Magistrada Ponente: Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ.

los menores costos posibles tanto para las administración como para el contribuyente, para configurar una carga fiscal equitativa, igualitaria y justa. PODER IMPOSITIVO DEL ESTADO-Consideraciones.”

3.3.2.1.- Elementos a considerar para determinar la capacidad tributaria objetiva o absoluta. Un lineamiento fundamental de la capacidad tributaria, consiste en que el gravamen o tributo a imponer no destruya la fuente de riqueza y por ello, el Tribunal Constitucional Mexicano,³⁷⁴ cuando se llevó a su estudio la constitucionalidad del impuesto al activo, precisamente porque se consideró que destruía la fuente de riqueza, resolvió: *“el objeto de tal contribución no está constituido lisa y llanamente por los activos de una empresa, ni por ende, por el patrimonio de éstas, sino sólo por aquellos activos que sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva, lo que el legislador tomó en cuenta como presupuesto esencial del tributo, circunstancia que administrada a que dispuso que el pago del tributo es periódico y no instantáneo, pone de relieve que esa imposición no tiene por consecuencia extinguir el objeto gravado, es decir, la fuente de riqueza que el legislador eligió gravar, menos aún porque según lo establecido en el artículo 2o. del citado ordenamiento legal, únicamente grava los precisados activos en un porcentaje del 1.8%, mientras se mantenga la actividad económica de la empresa, por lo que no viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”*.

Rodolfo Spisso,³⁷⁵ establece además que para medir la capacidad objetiva en las contribuciones debe considerarse; *“a) que el gravamen se aplique a rendimiento netos; b) que no exista una total separación entre los diversos períodos impositivos; y c) que no se someta a tributación rendimientos ficticios”*, por ello agrega que para gravar efectivamente la riqueza; *“a) el impuesto no debe gravar la capacidad productiva, sino la riqueza obtenida efectivamente; b) no cabe establecer presunciones iure et de iure que imputen una riqueza meramente probable; c) no cabe agregar rendimientos puramente nominales”*

El criterio de que la contribución debe recaer en rendimientos netos, es acogido por la mayoría de las legislaciones tributarias, - *en materia del Impuesto sobre la renta-*, en el sentido de que los ingresos deben representar un incremento al patrimonio y que a decir de Catalina García Vizcaíno,³⁷⁶ tienen como base la *“Teoría de la renta –incremento patrimonial o renta-ingreso o del balance”*, y *“Se ha considerado al autor alemán Schanz como el creador de este teoría . . . Notemos que para obtener la renta-producto son sumados los frutos o utilidades del capital, en tanto que para la teoría que aquí consideramos corresponde*

³⁷⁴ La tesis tiene el rubro ACTIVO. EL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, YA QUE NO DESTRUYE LA FUENTE DE RIQUEZA ELEGIDA POR EL LEGISLADOR COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, VIII, Diciembre de 1998, Tesis: P. LXXVIII/98, Página: 211

³⁷⁵ Ob.Cit. Páginas 361 y 364

³⁷⁶ **Derecho Tributario**, Tomo I, De Palma Editores, Buenos Aires 1997, página 5.

efectuar un balance estableciendo la diferencia entre dos estados patrimoniales tomados en períodos distintos, constituyendo renta aquello en que ha aumentado determinado patrimonio en el tiempo, a lo cual se agrega el valor de los bienes consumidos”.

En México, la Segunda Sala de la SCJN, acepta este criterio para determinar la renta gravable, cuando dice que el concepto ingreso o de cualquier tipo que contiene el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta “*no hace genérico su objeto ni constituye una cláusula abierta para que la autoridad determine arbitrariamente esos ingresos, toda vez que dicho término se refiere a los demás ingresos que modifican positivamente el patrimonio, en los términos que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta*”. (**“RENTA. EL ARTÍCULO 15 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL CONTENER LA EXPRESIÓN “O DE CUALQUIER OTRO TIPO”, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1998)”**).³⁷⁷

Por lo que hace a la directriz de que no se sometan a tributación los ingresos ficticios, el Tribunal Pleno Mexicano, determina que la forma de aportar una parte justa y adecuada de los ingresos, *debe tratarse de ingresos reales, entendidos como aquellos que incrementen el patrimonio y no de ingresos ficticios*. El criterio es el siguiente:

RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR UN INGRESO FICTICIO. . . . *transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en razón de que describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento al que incorrectamente conceptúa como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficticio ya que no modifica su patrimonio, no tiene existencia verdadera y objetiva para el contribuyente y, por consiguiente, no es indicativo de su capacidad contributiva.*³⁷⁸

El criterio para considerar ingresos ficticios, no fue el mismo, en el caso de la renta derivada del ajuste anual por Inflación, toda vez que la Segunda Sala de la SCJN, determinó “*que sí modifica el patrimonio de los contribuyentes, lo que se aprecia cuando éstos actualizan los valores de sus activos o, en su caso, ven disminuidos sus pasivos; de ahí que la inflación acumulable sea el ingreso obtenido por la disminución real de las deudas, en virtud de que éstas con el paso del tiempo, generan un remanente financiero que impacta positivamente en el patrimonio del deudor*”. (**RENTA. EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II,**

³⁷⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIII, Abril de 2006, Tesis: 2a. XXXIV/2006, Página: 295.

³⁷⁸ **Jurisprudencia 72/2001**, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Mayo de 2001, Página: 6

PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, MODIFICA EL PATRIMONIO DE LOS CONTRIBUYENTES AUNQUE NO TENGA LA NATURALEZA DE ENTRADA).

379

En España, el Tribunal Constitucional,³⁸⁰ resolvió “*Declarar inconstitucional y nula la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y su reproducción en el art. 14.7 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre*”, por gravar ingresos ficticios y para ello expresó:

*“carece de toda justificación razonable y resulta por tanto arbitrario fingir que una misma transmisión de una porción de bien o derecho (la correspondiente a la diferencia entre el valor declarado y el comprobado) ha tenido lugar simultáneamente de forma onerosa y gratuita. Dicho de otro modo, es del todo imposible que haya existido a la vez más de una transmisión y, por tanto, más de una riqueza imponible: o bien ha tenido lugar una donación de parte del bien o derecho transmitido, en cuyo caso puede hacerse tributar al adquirente conforme a las transmisiones lucrativas (ISD para las personas físicas e IS para las personas jurídicas), o bien ha tenido lugar una compraventa (permuta, o cualquier otro negocio oneroso), en cuyo caso podrá exigírsele el gravamen correspondiente a las transmisiones onerosas (ITP). Fingiendo a efectos tributarios que han existido simultáneamente dos transmisiones distintas, **es evidente que la Disposición adicional cuarta LTPP está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido.**”*

Vinculado a la directriz de no incorporar ingresos ficticios a la tributación, *pudiéramos mencionar el hecho de que no se agreguen elementos ajenos a la base gravable de la contribución a pagar, como fue el caso, de determinar el pago de derechos, atendiendo al consumo de combustible de la aeronave. En este caso, la Segunda Sala de la SCJN, consideró que se alejaba de la proporcionalidad y la equidad Fiscal y para ello sostuvo: “al disponer que por los servicios de navegación aérea prestados por Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano, para las aeronaves nacionales o extranjeras el usuario pagará una cuota a razón de \$0.86 por cada litro de combustible que les sea suministrado, el cual será independiente de su precio vigente al momento del abasto, transgrede los principios de proporcionalidad y equidad tributaria*

³⁷⁹ **Jurisprudencia 173/2004**, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Diciembre de 2004, Página: 441.

³⁸⁰ Sentencia STC 194/2000, de 19 de julio de 2000. Fecha de Aprobación: 19/7/2000
Publicación BOE: 20000811 [«BOE» núm. 192]; Sala: Pleno
Ponente: don Carles Viver Pi-Sunyer. Número registro: 1404/1989
Recurso tipo: Recurso de inconstitucionalidad.

contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que no toman en cuenta el costo del servicio que presta el Estado, sino un elemento ajeno, como es la cantidad de combustible al momento de abastecer la aeronave. . .”. **(NAVEGACIÓN AÉREA. LOS ARTÍCULOS 150, FRACCIÓN II Y 150-B DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, AL ESTABLECER LA FORMA EN QUE SE CALCULARÁN LOS DERECHOS POR LOS SERVICIOS RESPECTIVOS, TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).** ³⁸¹

Otro supuesto al que debe atender la capacidad contributiva, es no permitir que la base gravable se determine en un ejercicio fiscal, sin que se apliquen las disminuciones del mismo ejercicio, a que se tengan derecho. Un ejemplo de ello y que fue declarado alejado del principio de proporcionalidad, por la Primera Sala de la SCJN, es el relativo a la deducción en el impuesto sobre la renta, de la adquisición de bienes sujetos a importación temporal, habiéndose sustentado que: “el artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002 y 2003, no atiende a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo del impuesto, en tanto que no permite que la deducción se haga al momento de realizar la erogación para adquirir los bienes, que es cuando el patrimonio sufre una disminución, sino que la difiere hasta que retornen al extranjero, lo que implica que el sujeto obligado esté constreñido a la eventualidad de pagar un impuesto mayor al que le correspondería si se reconociera la procedencia de la deducción en el momento en que se cumplieran los requisitos para su importación temporal”. **RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002 Y 2003, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** ³⁸²

Referente a las presunciones legales para determinar la base gravable en las contribuciones, es de referenciarse que en el código fiscal de la federación mexicana, todas las presunciones de ingresos, valor de actos o actividades o de utilidad, etcétera, están establecidas como “*juris tantum*”, es decir, salvo prueba en contrario. ³⁸³ Son los casos de la presunción para comprobar ingresos o valor de

³⁸¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Febrero de 2005, Tesis: 2a. XX/2005, Página: 348.

³⁸² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Diciembre de 2004, Tesis: 1a. CXXXVII/2004, Página: 374.

³⁸³ De establecerse la Presunción iure et de iure en materia fiscal, se contravendría la garantía de audiencia en perjuicio del contribuyente, porque no se le permitiría demostrar lo contrario a lo establecido por la autoridad. Véase por ejemplo la Tesis con el rubro: “**RENTA. EL ARTÍCULO 64, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO, AL PERMITIR LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UN INGRESO, SIN QUE EL CONTRIBUYENTE PUEDA PROBAR LO CONTRARIO, ES VIOLATORIO DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL**”, del Décimo Tercer Tribunal Colegiado En Materia Administrativa Del Primer Circuito. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Abril de 2005, Tesis: I.13o.A.110 A, Página: 1471

actos o actividades, así como de la información encontrada a terceros relacionada con dichos ingresos o valor de actos o actividades, que regulan los artículos 59 y 62, del código fiscal federal, que transcribimos enseguida:

ARTÍCULO 59. *Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:*

I.- Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

II.- Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

III.- Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

IV.- Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

V.- Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.

VI.- Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

VIII.- Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

ARTÍCULO 62. *Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por éste, cuando:*

I.- Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

II.- Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aún cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.

III.- Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

IV.- Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

La Corte Constitucional de Colombia,³⁸⁴ considera que en ciertos casos, es procedente que las presunciones en materia fiscal sean de derecho, es decir que no permitan al contribuyente desvirtuarlas o demostrar lo contrario a lo previsto y para ello expresa:

“El que el legislador no autorice probar la rentabilidad real del capital, es conducta que encuentra sustento en dos principios constitucionales. De un lado, en el principio de la función social reconocida a la propiedad, que sirve de sustento a la exigencia de rentabilidad que la presunción juris et de jure comporta. Y de otro lado, en el principio constitucional de eficiencia que soporta en poder de imposición atribuido al Estado al cual se refiere explícitamente el artículo 363 de la Carta: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.” La intención del legislador al consagrarla en los términos vigentes actualmente, tuvo en consideración finalidades muy claras de índole antielusiva. El principio constitucional de la eficacia referido al poder de imposición, conforme al cual corresponde al Estado controlar la evasión y la elusión, justifican plenamente el que la presunción consagrada en la norma bajo examen sea una presunción de derecho, resaltando además que la misma preceptiva acusada, y los artículos subsiguientes, contemplan una gama muy amplia de circunstancias en que es posible deducir de la base de cálculo activos patrimoniales considerados por la ley improductivos o de baja rentabilidad, por lo cual queda ampliamente defendido también el principio de equidad. PRESUNCION DE DERECHO EN RENTA PRESUNTIVA-Sustento constitucional.”

Consideramos que a pesar de que del texto constitucional se pudiera inferir la facultad para aplicar las presunciones fiscales, lo cierto es que, de preverse, atentaría contra la capacidad tributaria del contribuyente porque impedía conocer precisamente su verdadera o real aptitud para contribuir al gasto público.

3.3.3.- La Capacidad Tributaria Subjetiva o relativa. A través de ella, el legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar. Esto es lo que se ha dado en llamar el aspecto subjetivo del principio de capacidad contributiva, es decir la capacidad tributaria subjetiva representa; *“la designación del impuesto como un atributo del sujeto y no sólo de un bien económico que prescinde de la persona”*. Sobre ésta García Bueno, opina que *“se identifica con la capacidad contributiva, la cual exige que se grave de*

³⁸⁴ Sentencia C-238/97, Expediente D-1483. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario. Actor: Héctor Raúl Corchuelo Navarrete. Magistrado Ponente: Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA

manera diferente a los sujetos, en atención a la aptitud contributiva que manifiesten”.

Por ejemplo, si determinados contribuyentes, se encuentran obligados al pago de la participación de utilidades de los trabajadores, sería desproporcionado, que para determinar su renta gravable no se les permitiera deducir este gasto. Este criterio ilógico prevaleció en México, desde la Sexta Época de la SCJN, a través de la cual la Segunda Sala de la SCJN, en su Informe de 1968, página 106, sustentó la tesis **“PARTICIPACION DE UTILIDADES. NO ES DEDUCIBLE EN LA CUENTA DE RESULTADOS, PARA DETERMINAR LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**. Dicho criterio se modificó radicalmente, por el Pleno de la SCJN, al resolverse el Juicio de Amparo en Revisión 1895/2004, en la sesión pública correspondiente al día once de enero de dos mil cinco.

Los razonamientos para modificar dicho criterio, fueron a cargo del Ministro Ponente Genaro David Góngora Pimentel, quien explicó:

“La propia lógica del gravamen determina que, tradicionalmente, las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, no deben ser consideradas como deducibles.

Generalmente, un desembolso será deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñando para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Así, es posible apreciar diversas clases de erogaciones que tradicionalmente serán consideradas deducibles en los términos de la normatividad aplicable, como son las efectuadas para la producción o recolección del ingreso, o bien, las erogaciones efectuadas para la administración, conservación o mantenimiento de las propiedades adquiridas para la producción de ingreso.

*En relación con todo lo anteriormente expuesto, debe apreciarse que el artículo 32, fracción XXV, de la LISR, al no permitir la deducción de las erogaciones efectuadas por la empresa con el propósito de pagar a sus trabajadores la cantidad correspondiente a su participación en las utilidades, monto que impacta negativamente el haber de la empresa, **impide que se aplique el gravamen con base en la capacidad contributiva real del patrón.***

Otros lineamientos que la SCJN en México, ha fijado sobre la proporcionalidad tributaria, lo constituyen:

A.- *“La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los*

de medianos y reducidos recursos”. (IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.³⁸⁵

B.- “La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos”. **“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL”**.³⁸⁶

En Argentina, la Corte Constitucional, sobre el principio de proporcionalidad, declaró alejado de éste, las contribuciones siguientes:

1.- “el impuesto inmobiliario aplicado a los bienes en condominio, según el valor total de ellos, sin tener en cuenta la porción de cada condomino”. C.S.N., Fallos 184-592, 187-586, 207-270, 209-431, 210-322. 220-689, 1216 y 1300, 234-568.

2.- “el impuesto a la herencia graduado según el acervo dejado por el causante, con prescindencia de la parte recibida por cada heredero”. C.S.N., Fallos 149-417, 154-337, 156-352 y 167-163.

Rodolfo R. Spisso,³⁸⁷ agrega a propósito de la capacidad tributaria subjetiva, que también deben considerarse “factores como el costo de la vida, que varía no sólo país en país, sino entre las distintas localidades de un determinado país”, así como “el grado de desarrollo o de bienestar alcanzado por cada sociedad, incide sobre el nivel de vida que se considere mínimo”, sin pasar por alto “los servicios asistenciales que preste el estado”.

Atendiendo precisamente al grado de desarrollo bienestar alcanzado por cada sociedad, es donde la capacidad tributaria subjetiva o relativa, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, tiene severos visos de desproporción tributaria, atendiendo a que para determinar la base gravable no se toman en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente y así lo estima García Bueno³⁸⁸ al opinar que:

³⁸⁵ Jurisprudencia. Séptima época. Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Página: 171

³⁸⁶ Séptima época. Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Página: 256.

³⁸⁷ Ob.Cit., Página 372

³⁸⁸ “**El Principio de Capacidad Contributiva.** . . , Ob.Cit., página 237. Este mismo autor comenta que la referida desproporción para el pago del tributo, fue corregida en España, por virtud de la Ley 40/1998, donde se incluye una “exención de un mínimo de renta variable de acuerdo a la situación personal y familiar del sujeto. .. Se da a la familia un tratamiento fiscal favorable”.

“el impuesto que grava la renta de las personas físicas, no debe prescindir del concepto de familia ni de la importancia que representa para el buen funcionamiento del Estado, hacerlo implica generar situaciones injustas para una gran parte de la población.

Así, se debe buscar la capacidad contributiva de las personas que tienen personas a cargo. El Derecho fiscal no debe ignorar a la progenie. . .El principio de justicia, entendido, en una de sus partes, como capacidad contributiva rige en México para el individuo en particular, pero sin tener en cuenta la base familiar, los cual es un grave fallo”

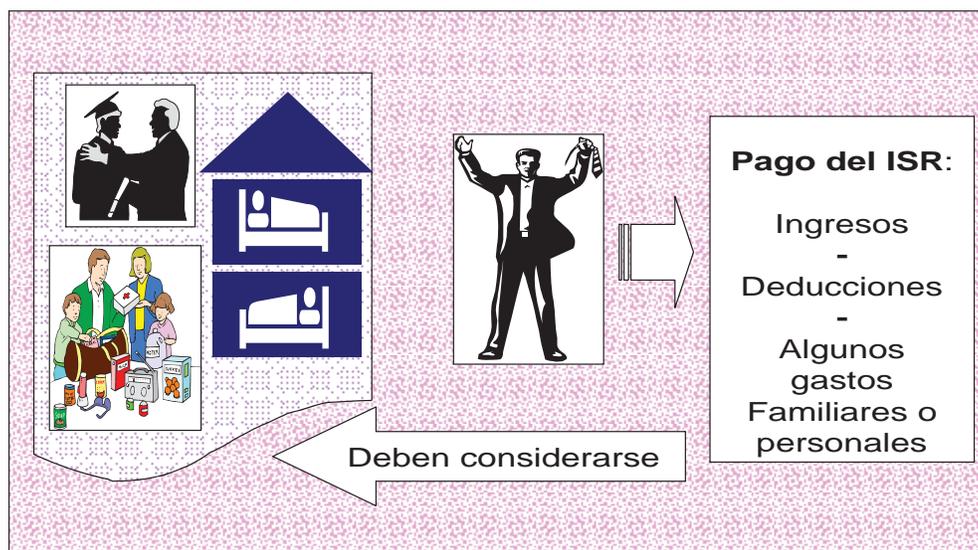
Ahora bien, no sólo debe solucionarse la desproporción en la carga fiscal, cuando no se permite considerar los gastos familiares, sino también en la forma de tributar, atendiendo a que como señala García Bueno, debe considerarse que *“La imposición progresiva está pensada para la tributación individual y, por ende, resulta incoherente aplicarla a la tributación en grupo”*.

Destacamos que la ley 18/1991, del impuesto sobre la renta para personas físicas en España, en su artículo 87 permitía que las personas físicas pudieran tributar a través de la unidad familiar y sobre ello, el Tribunal Constitucional Español, ³⁸⁹ razonó *“que la tributación conjunta es una opción más beneficiosa para aquellas unidades familiares recogidas en el art. 87 LRPF cuyas rentas no sean muy elevadas; en este sentido puede afirmarse sin temor a errar que con el régimen de tributación conjunta regulado en la Ley . . . el legislador pretendió favorecer especialmente a las familias cuyos integrantes percibieran rentas medias o bajas, utilizando así dicho régimen, "como es casi inexcusable, para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el art. 39.1 de la Constitución" (STC 45/1989, FJ 5)”*.

Nosotros consideramos que una solución para la tributación de las personas físicas en el impuesto sobre la renta, sería no considerarla en grupo o en familia, sino permitir que haya disminuciones o acreditamientos, -por una sola vez y no por cada uno de sus miembros-, de los gastos relativos a; la manutención de los hijos o dependientes; la educación; la salud y; la vivienda digna, que son derechos sociales, establecidos en el artículo 4, CPEUM.

No pasamos por alto, que actualmente, en México el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permite realizar algunas deducciones a los ingresos anuales, (por ejemplo deducir los intereses derivados de créditos hipotecarios o por atención médica), pero no se contemplan integralmente estos derechos sociales. *(En la lámina siguiente representamos nuestra propuesta).*

³⁸⁹ STC 212/2001, de 29 de octubre de 2001, Publicación BOE: 20011130 [«BOE» núm. 287]: Sala Segunda Ponente: don Guillermo Jiménez Sánchez
Número registro: 1201/1998. Recurso de amparo.



En otro contexto, atendiendo a los compromisos Internacionales que los países han asumido, no debemos soslayar los artículos 10 al 13 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales³⁹⁰ que consagra para los

³⁹⁰ Los artículos 10 al 13 de dicho Pacto previenen:

Artículo 10.- Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen que:

- 1. Se debe conceder a la familia, que es el elemento natural y fundamental de la sociedad, la más amplia protección y asistencia posibles, especialmente para su constitución y mientras sea responsable del cuidado y la educación de los hijos a su cargo. El matrimonio debe contraerse con el libre consentimiento de los futuros cónyuges.*
- 2. Se debe conceder especial protección a las madres durante un período de tiempo razonable antes y después del parto. Durante dicho período, a las madres que trabajen se les debe conceder licencia con remuneración o con prestaciones adecuadas de seguridad social.*
- 3. Se deben adoptar medidas especiales de protección y asistencia en favor de todos los niños y adolescentes, sin discriminación alguna por razón de filiación o cualquier otra condición. Debe protegerse a los niños y adolescentes contra la explotación económica y social. Su empleo en trabajos nocivos para su moral y salud, o en los cuales peligre su vida o se corra el riesgo de perjudicar su desarrollo normal, será sancionado por la ley. Los Estados deben establecer también límites de edad por debajo de los cuales quede prohibido y sancionado por la ley el empleo a sueldo de mano de obra infantil.*

Artículo 11.- Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.

Artículo 12

- 1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental.*
- 2. Entre las medidas que deberán adoptar los Estados Partes en el Pacto a fin de asegurar la plena efectividad de este derecho, figurarán las necesarias para:*
 - a) La reducción de la mortalidad y de la mortalidad infantil, y el sano desarrollo de los niños;*

gobernados, el “disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental”, cuestión que no acontece, atendiendo a que por ejemplo, los gastos en salud que realice una persona tienen un tope para la deducción en dicha contribución y en cuanto a los gastos educativos que en lo particular realice una persona física no son deducibles.

Por ello, Spisso ³⁹¹ opina que “desde la perspectiva constitucional, capacidad contributiva, significa potencia económica que permita absorber el tributo sin mengua alguna de la vigencia en plenitud de los derechos a una vida digna, a la educación, a la salud y a la protección y fortalecimiento de la familia, núcleo esencial de la sociedad. Sólo después de satisfacer tales exigencia se puede hablar del deber constitucional de concurrir al sostenimiento de los gastos del estado”

-
- b) El mejoramiento en todos sus aspectos de la higiene del trabajo y del medio ambiente;
 - c) La prevención y el tratamiento de las enfermedades epidémicas, endémicas, profesionales y de otra índole, y la lucha contra ellas;
 - d) La creación de condiciones que aseguren a todos asistencia médica y servicios médicos en caso de enfermedad.

Artículo 13

1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la educación. Convienen en que la educación debe orientarse hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su dignidad, y debe fortalecer el respeto por los derechos humanos y las libertades fundamentales. Convienen asimismo en que la educación debe capacitar a todas las personas para participar efectivamente en una sociedad libre, favorecer la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y entre todos los grupos raciales, étnicos o religiosos, y promover las actividades de las Naciones Unidas en pro del mantenimiento de la paz.

2. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen que, con objeto de lograr el pleno ejercicio de este derecho:

- a) La enseñanza primaria debe ser obligatoria y asequible a todos gratuitamente;
- b) La enseñanza secundaria, en sus diferentes formas, incluso la enseñanza secundaria técnica y profesional, debe ser generalizada y hacerse accesible a todos, por cuantos medios sean apropiados, y en particular por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita;
- c) La enseñanza superior debe hacerse igualmente accesible a todos, sobre la base de la capacidad de cada uno, por cuantos medios sean apropiados, y en particular por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita;
- d) Debe fomentarse o intensificarse, en la medida de lo posible, la educación fundamental para aquellas personas que no hayan recibido o terminado el ciclo completo de instrucción primaria;
- e) Se debe proseguir activamente el desarrollo del sistema escolar en todos los ciclos de la enseñanza, implantar un sistema adecuado de becas, y mejorar continuamente las condiciones materiales del cuerpo docente.

3. Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a respetar la libertad de los padres y, en su caso, de los tutores legales, de escoger para sus hijos o pupilos escuelas distintas de las creadas por las autoridades públicas, siempre que aquéllas satisfagan las normas mínimas que el Estado prescriba o apruebe en materia de enseñanza, y de hacer que sus hijos o pupilos reciban la educación religiosa o moral que esté de acuerdo con sus propias convicciones.

³⁹¹ Ob.Cit., página 373. Spisso cuando habla del Pacto Internacional de los Derechos Civiles, cita los fallos de los casos “Ekmekdjian c. Sofovich” 1992-C-540, “Fibraca Constructora S.C.A”, CSN, 7/7/93 y “Hagelin, Ragmar, c.Pen”, de la Corte Suprema Argentina, en la que se reconoce “el derecho de toda persona a un nivel de vida digno, al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental, a la educación, a la protección integral de la familia, a la defensa del bien de familia y al acceso a una vivienda digna”

Concretando: Estimamos que *el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas que prevalece en América Latina, contraviene el citado Pacto Internacional de los Derechos Económicos, desde el momento que impide considerar los gastos necesarios para dar una vida digna y procurar una adecuada salud física y mental de los hijos y en general de los miembros de una familia.*

3.3.3.1.- El Derecho al mínimo vital o al mínimo exento. Éste significa aquella parte del patrimonio de una persona, indispensable y necesario para la subsistencia y que no es revelador de capacidad económica, por lo que no debe ser gravado por el Estado. Por ello, Emilio Cencerrado Millán,³⁹² razona *“que la necesidad de aportar recursos al Estado para el cumplimiento de sus finalidades debe tener siempre como límite absoluto la propia supervivencia del ser humano, cuya garantía constituye la primera exigencia en el desarrollo de las más significativas teorías sobre la justicia”.*

En opinión de Giardina,³⁹³ con la cual coincidimos, el derecho al mínimo vital o mínimo exento se encuentra dentro de la capacidad tributaria subjetiva, porque *“el principio de la exención del mínimo necesario para la existencia constituía su principal corolario, representando la expresión material de aquel precepto ético asumido como fundamento del reparto de los impuestos”.*

Marco Cesar García Bueno³⁹⁴ agrega sobre dicho derecho en relación con la capacidad tributaria subjetiva, que *“el principio de capacidad contributiva no se base únicamente en el razonamiento de quien tenga capacidad económica debe contribuir, sino que el gravamen se valida en aquellos sujetos que son aptos para soportarlo. Por tanto, el hecho de poseer capacidad económica no significa que se esté en aptitud de contribuir. La riqueza, a efecto de que sea susceptible de imposición debe encontrarse, en principio, por encima de un mínimo vital, el cual habrá de calcularse dependiendo no únicamente de las necesidades del sujeto y de su derecho a una vida digna, sino respecto de la situación económica del país”.*

En el mismo tenor, Rodolfo R Spisso³⁹⁵ considera que la capacidad contributiva *“viene dada por la potencialidad económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilita un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia.*

³⁹² “**El Mínimo Exento**, en el Sistema Tributario Español”, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid 1999, Introducción. Este autor analiza la tesis de Giardina sobre el mínimo exento y analiza las dos grandes teorías sobre el tema: Teoría objetiva o de reintegración del capital-hombre y la teoría subjetiva o del sacrificio. La primera *“parte del presupuesto de que solamente la renta neta puede ser objeto de tributación, es decir, que la materia imponible viene constituida sólo por la ‘riqueza que queda después de que se hayan deducido los gastos de reintegración de las fuentes productivas”.* La Segunda, se sustenta en “el mínimo exento” que es una “consecuencia de la citada teoría”.

³⁹³ Citado por Cencerrado Millán, Ob.Cit., página 19.

³⁹⁴ Ob.Cit., Página 73

³⁹⁵ Ob.Cit., página 354.

No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si solo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna”.

Sobre el derecho al mínimo vital o mínimo exento, la Corte Constitucional de Colombia, en la Sentencia C-776-03, expresa:

“se constituye en un límite o cota inferior que no puede ser traspasado por el Estado, en materia de disposición de los recursos materiales que la persona necesita para llevar una existencia digna. Es por ello que institucionales como la inembargabilidad de parte del salario, la prohibición de la confiscación, la indisponibilidad de los derechos laborales o el amparo de pobreza, entre otros, constituyen ejemplos concretos del mencionado límite inferior que excluye ciertos recursos materiales de la competencia dispositiva del Estado o de otros particulares. Lo anterior conduce a la estrecha relación existente entre Estado Social de derecho, mínimo vital y régimen tributario.

El derecho fundamental al mínimo vital, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía (artículo 334 C.P.). La intersección entre la potestad impositiva del Estado y el principio de Estado Social de derecho consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este mínimo constituye el contenido del derecho fundamental al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales para que la persona humana pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria . . . en Alemania, en donde el Estado social de derecho es un principio fundamental, se ha igualmente precisado en la jurisprudencia constitucional que una persona humana requiere del mínimo existencial necesario para poder vivir dignamente, mínimo éste que no puede ser desconocido por el Estado, en particular, el Legislador en ejercicio de la potestad tributaria. Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional Alemán decidió en un fallo de 1992 que al contribuyente del impuesto de renta deben quedarle, luego del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, los recursos necesarios para satisfacer sus necesidades básicas y las de su familia.

En México, la Primera Sala de la SCJN,³⁹⁶ reconoce también el derecho al mínimo vital y para ello expresa:

“El derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123. Un presupuesto del Estado Democrático de

³⁹⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 793. Tesis: 1a. XCVII/2007. Véase también la tesis “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO”. Primera Sala de la SCJN. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 792. Tesis: 1a. XCVIII/2007.

*Derecho es el que requiere que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. De esta forma, el goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la intersección entre la potestad Estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Así, este **derecho** busca garantizar que la persona -centro del ordenamiento jurídico- no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean. **DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.***

De tal manera que consideramos, que el derecho mínimo vital o mínimo exento no es revelador de capacidad tributaria y deberá quedar excluido, por lo tanto, de contribución alguna. Es importante destacar que en nuestra opinión, dicho mínimo exento o mínimo vital, no sólo comprende a los Impuestos directos que norma a los ingresos obtenidos como reveladores de capacidad económica, sino también debe aplicar a los impuestos indirectos o al consumo, para los efectos de no gravar el consumo de bienes y servicios básicos de una de una familia³⁹⁷ y en este sentido se pronunció la Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-776-03, cuando expresa: *“que quien los consume, no necesariamente goza de libertad para adquirirlos o no adquirirlos, pues en muchas situaciones una persona no desea tener acceso a dicho bien o servicio, sino que requiere del acceso al mismo para conservar su condición vital. Así, sucede, por ejemplo, con la alimentación y la vivienda, que son elementos básicos para conservar la vida con dignidad y que constituyen sectores para los cuales las personas de bajos ingresos destinan el 70% de los mismos. El transporte, el cual también será incluido en la base gravable del IVA, igualmente es un medio necesario para la efectividad de ciertos derechos, tal como se indicó ya en este fallo. Se reitera entonces que no se puede, en tales condiciones, equiparar capacidad para adquirir con capacidad*

³⁹⁷ Existe una corriente doctrinal, junto a la del mínimo exento, que busca que se reconozca el Derecho ciudadano a una renta básica y que a decir de María Julia Bertomeu y Daniel Raventós, consiste en un *“ingreso pagado por el Estado a cada miembro de pleno derecho de la sociedad o residente, incluso si no quiere trabajar de forma remunerada, sin tomar en consideración si es rico o pobre, o dicho de otra forma, independientemente de cuáles puedan ser las otras posibles fuentes de renta, sin importar con quién conviva. . . Si la renta básica es concebida como un derecho de ciudadanía. . . excluye toda condición adicional. Como el derecho ciudadano al sufragio universal, la propuesta de la renta básica no impone condiciones adicionales a la ciudadanía”*. **“La Renta Básica como nuevo Derecho Ciudadano”**, Editorial Trota S.A., Edición de Gerardo Pissarello y Antonio de Cabo, Madrid 2006, páginas 20 y 21.

contributiva como componente de la justicia tributaria”.

Por lo anterior razonado, consideramos que la capacidad tributaria no sólo debe tomar en cuenta a las condiciones del contribuyente en particular, sino también atender su derecho al mínimo vital o al mínimo exento.

3.3.4.- La Capacidad Tributaria, tratándose de las Contribuciones en particular. Esta forma de atender a la capacidad contributiva, la propone Eusebio González,³⁹⁸ cuando afirma que todas las contribuciones atienden a la capacidad contributiva pero en grado diverso. Es el caso de los denominados “derechos” o “tasas”, así como de los impuestos indirectos.

En México, este mecanismo de analizar a la capacidad tributaria atendiendo a la contribución, es aceptada, desde 1990, en su Octava Epoca, por el Pleno de la SCJN, cuando fijó la directriz siguiente: *“tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.”*³⁹⁹

Corroborando esta línea de pensamiento, el Pleno del Tribunal Constitucional Mexicano, determinó a propósito de la contribución denominada “Derechos”, lo siguiente:

*“De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: “las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten”, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos. **DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.** Jurisprudencia 2/1998, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Enero de 1998, Página: 41*

Otro supuesto se refiere a la manera de medir la capacidad tributaria en el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y para ello la Primera Sala de la SCJN, ⁴⁰⁰ determinó:

³⁹⁸ Citado por Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., página 392.

³⁹⁹ **Jurisprudencia 4/1990**, Pleno de la SCJN, SJF, Octava Epoca, Tomo IV, Primera Parte, Página 143.

⁴⁰⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Enero de 2006, Página: 755. Tesis: 1a. CLVIII/2005

“conforme al sistema tarifario aplicable a este tipo de vehículos, el hecho de que éstos transporten más de quince toneladas o más de quince pasajeros determina que los sujetos del impuesto pagarán una cantidad menor; sin embargo, dicha distinción no es arbitraria o caprichosa, en virtud de que el trato diferente establecido por el legislador se justifica en la medida en que tiende a fomentar y apoyar la actividad económica relacionada con el transporte, indispensable para coadyuvar al desarrollo del país, atendiendo a situaciones objetivamente distintas. Por esa razón se creó una categoría específica, con un tratamiento diferente para ese tipo de vehículos, sin que ello se traduzca en un vicio de inconstitucionalidad, pues el legislador tomó en cuenta razones objetivas de naturaleza económica y social, a saber: impulsar la actividad del transporte, sea de carga o de pasajeros. Así, dicha distinción no viola los principios de proporcionalidad y equidad tributarias contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque si bien es cierto que los particulares deben contribuir al gasto público en proporción a su propia capacidad económica, y que en idénticas condiciones deben recibir un trato fiscal igualitario, también lo es que en la hipótesis apuntada existen razones objetivas de naturaleza extrafiscal que motivaron al legislador a crear esa categoría de vehículos, con un tratamiento fiscal distinto. **TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. LOS ARTÍCULOS 5o., 15-B, Y 15-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL REFERIRSE A LA CAPACIDAD DE CARGA O DE TRANSPORTAR PASAJEROS, NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).**

En criterio más reciente, a propósito del tratamiento de la capacidad tributaria en los impuestos indirectos, la Segunda Sala de la SCJN, en Jurisprudencia 56/2006, sustenta:

*“Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, **el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto;** de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen.. .”* **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Mayo de 2006, Página: 298

También, sobre la proporcionalidad de los impuestos indirectos, la Corte Constitucional de Colombia, **sentencia C-776-03**, expresa a propósito de la capacidad para soportar el consumo: *“que quien los consume, no necesariamente*

goza de libertad para adquirirlos o no adquirirlos, pues en muchas situaciones una persona no desea tener acceso a dicho bien o servicio, sino que requiere del acceso al mismo para conservar su condición vital”, condicionando que: “El consumo de bienes y servicios de primera necesidad puede ser objeto de cargas impositivas siempre y cuando existan políticas efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, enfrentarían dificultades o se verían en imposibilidad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por ellos a causa del impuesto”.

Otras directrices, de dicha Corte Constitucional Colombiana, las hace consistir en: *“(i) que la adquisición de un bien o servicio gravado indica que quien lo adquiere, tiene la capacidad de contribuir con el respectivo gravamen; (ii) que quien más consume, más aporta;(iii) que las personas gozan de libertad para adquirir o no adquirir bienes o servicios gravados; y (iv) que el significado del IVA para la progresividad del sistema tributario se concreta no sólo en cuanto al aporte que se paga sino también en cuanto a la distribución de los beneficios que se obtienen en razón del gasto público financiado por el pago de dicho impuesto”*

Además de los casos mencionados, tenemos la Sentencia STJCE 1.4.2004, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, caso Förvaltnings AB Stenholmen, AS, CS-320/02, comentada por Alejandro Blázquez Lidoy,⁴⁰¹ en la que se consideró que; *“los caballos comprados a particulares y que son entrenados como caballos de silla para posteriormente venderlos les es aplicable el régimen especial de los bienes usados”.* En este caso, el tribunal, razonó – *consideramos que acertadamente-*, que si bien, no es común considerar a un animal vivo como “de ocasión”, tampoco la ley excluye como bien usado a las entregas de animales vivos y además el criterio sustentado, obedece a *“la necesidad de evitar la doble imposición, puesto que gravar por la contraprestación total supondría que el precio de compra inicial tendría una parte correspondiente al IVA y que ahora no se ha deducido, lo que atentaría contra la neutralidad. Aplicando el régimen de bienes usados se grava sólo la parte correspondiente al valor añadido generado por el revendedor”.* El mismo Blázquez Lidoy, agrega que *“la norma española exige para someterse al régimen de bienes usados que el sujeto pasivo sea un revendedor, entiendo por tal aquel que de forma habitual entregue bienes usados. (art. 136. Uno.5 de la LIVA). Sin embargo la Sexta Directiva no exige el carácter de habitual, por lo que parece que el carácter subjetivo queda finalmente desdibujado. . .”*

De lo anterior podemos colegir:

a.- Que en los derechos o tasas, como el hecho imponible es el gasto público que realiza el estado por la prestación de los servicios públicos, la contribución no debe desatenderse de dicha elemento generador.

⁴⁰¹ **Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas**, Año 2004, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales de España, Dirección: Pedro H. Herrera Molina, Madrid 2005, páginas 97 y 98.

b.- Que en los impuestos indirectos, que atienden al consumo, no se mide la riqueza generada, sino la capacidad que el patrimonio de un contribuyente tenga para el consumo, porque será con base en ello, que se atenderá a la capacidad para su pago, siempre que no se trata de bienes de consumo, que por razones vitales tienen y deben de consumirse, atendiendo a que éstos no reflejan ninguna capacidad tributaria, sino la necesidad de consumirlos para subsistir.

c.- Que al gravarse bienes de consumo vital, el estado debe establecer, las políticas fiscales, que tiendan a compensar la afectación al mínimo vital de las personas o de sus derechos sociales elementales.

d.- Que debe evitarse la doble tributación, en las fases del consumo de bienes o servicios, tratándose de impuestos indirectos.

3.3.5.- La Progresividad en las Contribuciones o Tributos, como instrumento de la Capacidad Tributaria. En un primer acercamiento al concepto de progresividad, la Corte Constitucional de Colombia, C-355-94, establece que “se realiza el principio de progresividad, en cuanto . . . contribuye en mayor medida quien tiene mayores posibilidades económicas”.

Referente a su ubicación, algunos tratadistas la consideran como un principio independiente (es el caso de José Osvaldo Casás) y algunos otros la ubican dentro de la Igualdad (Fernando Saínez de Bujanda), nosotros la ubicamos dentro de la capacidad contributiva, en virtud de que, es a través de tarifas o tasas progresivas, como se logra atender verdaderamente la capacidad del contribuyente.

Por ello, no coincidimos con Saínez de Bujanda,⁴⁰² en el sentido de que la progresividad corresponde al ámbito de la igualdad o de la equidad tributaria, atendiendo a que “es una forma de conseguir esta última, ya que considera que la carga tributaria se reparta más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes”. No negamos que se vincula con el principio de igualdad o equidad tributaria, porque como se dijo al inicio de este estudio, la justicia fiscal conforma un sistema que entrelaza a todos los principios constitucionales relacionados con la obligación de contribuir al gasto público.

Corroboramos esta postura, en el sentido de que es a través de la progresividad, como se logra atender verdaderamente la capacidad tributaria del gobernado, el Pleno de la SCJN, en la Jurisprudencia con el rubro “**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS**”,⁴⁰³ cuando prevé: “El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose

⁴⁰² Citado por García Bueno, Ob.Cit., página 99.

⁴⁰³ Séptima época. Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Página: 171.

además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos”.

Criterio que es confirmado en la tesis **“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL”**,⁴⁰⁴ cuando determina que *“El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos”*.

Un aspecto importante a considerar en materia de progresividad en la contribución, es la relativa a que se puede aplicar tanto a los impuestos directos e indirectos, aunque la forma de lograrlo es diferente. En este sentido se pronuncia la Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-426-05, cuando sustenta:

“El principio constitucional de progresividad tributaria se hace efectivo de manera concreta en materia de impuestos directos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas respecto de un mismo gravamen. En materia de impuestos indirectos, la progresividad es más difusa, y parte de la presunción relativa a la mayor capacidad adquisitiva de aquellas personas que gastan en bienes o servicios más costosos y menos relacionados con la satisfacción de necesidades básicas, los cuales son gravados con tarifas más altas.... PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO-Puede hacerse efectivo en los impuestos directos e indirectos pero la forma de lograrlo es diferente”.

Otro elemento a considerar, para la progresividad, se refiere a mantener el poder adquisitivo del salario, tal y como se determina en la tesis que se cita a continuación:

“Las condiciones de la limitación del derecho a mantener el poder adquisitivo del salario de los servidores públicos deben respetar el principio de proporcionalidad de tal forma que no se desconozca el núcleo esencial del derecho. Sería desproporcionada una limitación que manifiestamente comprometiera el mínimo vital de los asalariados públicos y de sus familias puesto que la función social del salario se vería completamente recortada.

⁴⁰⁴ Séptima época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Página: 256

Semejante limitación sería desproporcionada por excesiva. Ahora bien, entre menor sea el salario, prima facie, menor es la capacidad para soportar una limitación de dicho derecho. De ahí que la Corte haya señalado que respecto de los salarios bajos el ajuste debe mantener el poder adquisitivo y que respecto de los salarios medios y altos la limitación admisible debe respetar el principio de progresividad de tal forma que a menor capacidad económica, menor sea el grado de la limitación. Esto es especialmente relevante para respetar el núcleo esencial del derecho de quienes devengan salarios medios. Advierte la Corte que el principio de progresividad no tiene un alcance circunscrito al ámbito tributario. En efecto, la progresividad de las cargas que se imponen en relación a la limitación del derecho a mantener el poder adquisitivo del salario se justifica en los principios de solidaridad, y de igualdad sustancial. Según tales principios, quienes más tienen o reciben, tienen mayor capacidad de contribuir, no solo a financiar los gastos del Estado, sino también a soportar en mayor medida limitaciones a sus derechos de contenido socio-económico si ello fuere necesario para mantener o crear las condiciones que permitan que el Estado cumpla sus fines sociales, en especial respecto de los menos favorecidos. DERECHO A MANTENER EL PODER ADQUISITIVO DEL SALARIO-Límites/DERECHO A MANTENER EL PODER ADQUISITIVO DEL SALARIO-Importancia del principio de proporcionalidad". Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1017-03.

Todo lo anterior nos revela, que la manera de lograr la progresividad, para medir la capacidad tributaria, en los impuestos directos, es a través de tarifas o tasas que vayan incrementándose a medida que crezca la renta, -sin atentar contra el poder adquisitivo del salario-, mientras que en los impuestos al consumo, será aplicando las tasas diferenciales para los productos, atendiendo a la capacidad de consumo que se manifiesta al adquirirlos, siempre que no se trate de aquellos que sean necesarios para la subsistencia o para el mínimo vital.

Por lo que atañe a la aplicación de tarifas progresivas, para materializar la progresividad en la contribución, consideramos que debe el poder legislativo respetar otros principios constitucionales de la tributación al implementarlas. Como ejemplo, encontramos la **Jurisprudencia 90/1999**, del Pleno de la SCJN, que determina:

IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS.
Las normas jurídicas que al establecer una tarifa para el pago de un impuesto prevén una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, conlleva un incremento en la tasa aplicable, que eleva el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable, no atienden a la capacidad contributiva de los gobernados, ni

otorgan un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible, pues al rebasar los contribuyentes en una unidad el límite superior de un rango y quedar comprendidos en el siguiente, les resulta un aumento considerable del impuesto a enterar, proporcionalmente mayor al incremento de la suma gravada, y si se toma en cuenta que la tarifa progresiva grava el hecho imponible en su totalidad y no solamente en la porción que exceda de cada rango, opera un salto cuantitativo en la tasa, lo que implica un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubiquen en el tope del rango inmediato inferior.⁴⁰⁵

Ahora bien, si la manera de lograr la proporcionalidad tributaria en los contribuyentes, es a través de la progresividad, no existe un criterio lógico que a contribuyentes con diferente capacidad económica, se les de un trato igual, a través una tasa fija. Este criterio es sustentado en México, por el Pleno de la SCJN, a propósito de la tasa fija para personas morales en el impuesto sobre la renta y que fue declarado apegado al principio de proporcionalidad. La tesis expresa: **“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”**.⁴⁰⁶

Esta misma reflexión se formula Félix Bornstein⁴⁰⁷, en torno a la tasa del 20% que se aplica a las ganancias de capital en el impuesto sobre la renta español, cuando expresa:

“Traigo aquí estos razonamientos movido por el trato dispensado a las ganancias de capital en el Impuesto sobre la Renta cuando el periodo de maduración de la plusvalía supera los dos años.

Como es sabido, a este tipo de incrementos de patrimonio se les aplica, desde el ejercicio 1996, un porcentaje de gravamen, proporcional y único, del 20%. Es evidente que la existencia de un tipo de gravamen único, la desaparición de coeficientes de reducción de la plusvalía en función del tiempo y (desde 1999) también de los índices de actualización sobre los costes de adquisición, convierte a las ganancias de capital en objeto de una gestión tributaria muy sencilla. Y que el hecho de que no tributen a los tipos marginales de escala facilita la movilización de capitales en un marco de competencia fiscal internacional.

Es cierto, como señala una reciente sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000, que el legislador puede someter a tributación, de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria. Por supuesto, no hay nada que objetar. Pero, la aplicación de un tipo único al margen de toda consideración sobre el importe, mayor o menor, de la plusvalía obtenida y del resto de los rendimientos del contribuyente y, en definitiva, al margen de su capacidad económica, ¿no supone una discriminación al tratar de forma igual a quienes son desiguales?”

⁴⁰⁵ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Septiembre de 1999, Página: 5

⁴⁰⁶ Jurisprudencia 31/1997, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Mayo de 1997, Página 59.

⁴⁰⁷ www.elmundo.es/nuevaeconomia/2000/NE028/.

SEGUNDA PARTE

Una vez que hemos analizado el primer principio que conforma a la justicia fiscal como sistema, como es el caso de la capacidad tributaria, pasaremos ahora a desarrollar, en este segundo apartado el principio de equidad o igualdad fiscal, así como los pronunciamientos que sobre éste, diversos tribunales constitucionales iberoamericanos han emitido.

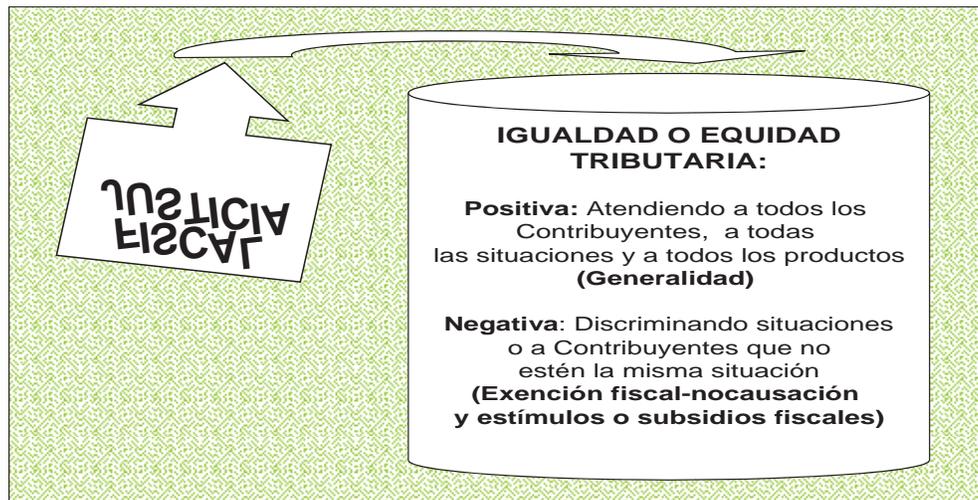
3.4.- El Principio de Equidad o Igualdad Tributaria. Entendemos como tal, “*la creación y aplicación idéntica de la ley a todos los sujetos contribuyentes sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existan entre ellos; y en sentido negativo como la eliminación de discriminaciones en una situación semejante o similar y esta tiene dos proyecciones: igualdad en la ley e igualdad en la aplicación de la ley*”.⁴⁰⁸

Dice Lejuona Balcarcel⁴⁰⁹ que “*el Principio de Igualdad surge en la Revolución Francesa con el claro propósito de acabar con un régimen de arbitrariedad, de discriminación y de privilegios que la conciencia social no toleraba ya*”. Complementa lo anterior, José Osvaldo Casás, cuando señala que “*La igualdad ante la ley es la resultante de las postulaciones impulsadas por la Revolución Francesa y derivación del "principio de universalidad de la ley", a través de un sistema de normas que tiene como destinatarios el conjunto de la sociedad, como reacción a las diferencias y privilegios hasta ese entonces vigente. La apuntada "igualdad formal" o "igualdad jurídica" se convierte en una noción útil para proscribir determinadas discriminaciones fundadas en razones de raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social, pero, de todos modos, perpetúa las profundas disparidades reales en una sociedad no homogénea con clases marcadamente diferenciadas. Se trata en fin, de la majestuosa igualdad del derecho francés, descrita por Anatole France, "como prohibiendo tanto al rico cuanto al pobre dormir debajo de los puentes de París". La igualdad en la ley, en cambio, obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas*”.

Como analizaremos enseguida, la igualdad o equidad tributaria, la debemos analizar en su aspecto positivo y negativo. En el esquema siguiente lo representamos en sus ambos aspectos:

⁴⁰⁸ Tesis con el rubro “**PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA-Ambito constitucional/PRINCIPIO DE IGUALDAD-Concepto**”. Corte Constitucional de Colombia, **Sentencia C-776-03**.

⁴⁰⁹ “**Principios Tributarios Constitucionales**”, Ob.Cit., página 172.



Con la finalidad de tener una visión integral, a continuación presentamos como se encuentra regulado este principio en los textos fundamentales de iberoamérica.

3.4.1.- La Equidad o Igualdad Fiscal en las Constituciones Iberoamericanas.

Las cartas fundamentales, regulan dicho principio, de forma muy diferente, como se verá enseguida:

Argentina: (Artículo 16), *“La igualdad es la base del impuesto y de las cargas publicas”*

Bolivia: (Artículo 27) *“Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos”.*

Brasil: (Artículo 150) *“está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios: II. Dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos; IV. Utilizar tributos con fines confiscatorios”.*

Chile (Artículo 19), *“La Constitución asegura a todas las personas: 20. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.*

Colombia: (Artículo 95). *“9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.*

Ecuador: (Artículo 256) *“El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad”.*

España: (Artículo 31. 1). *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.*⁴¹⁰

Guatemala: (Artículo 243). *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.*

México: (Artículo 31, Fracción IV) *“Los Mexicanos están obligados a contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes”*

Nicaragua: (Artículo 27.) *Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección. No habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social.*

Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos que los nicaragüenses, con la excepción de los derechos políticos y los que establezcan las leyes; no pueden intervenir en los asuntos políticos del país.

(Artículo 114). . . *“El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio”.*

(Artículo 115.) *Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley.*

Panamá: (Artículo 20). *Los panameños y los extranjeros son iguales ante la Ley; pero ésta podrá, por razones de trabajo, de salubridad, moralidad, seguridad pública y economía nacional, subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de determinadas actividades a los extranjeros en general. Podrán, asimismo, la Ley o las autoridades, según las circunstancias, tomar medidas que afecten exclusivamente a los nacionales de determinados países en caso de guerra o de conformidad con lo que se establezca en tratados internacionales.*

⁴¹⁰ En la STC 45/1989, citada anteriormente en el tema de la Justicia fiscal como sistema integrador, el Tribunal Constitucional Español, considera que el Principio de Igualdad en materia fiscal, no sólo lo encuentra en el artículo 31, de la Constitución Española, sino también en el 14 y para ello expresa: *“La relación entre el principio general de igualdad consagrado por el art. 14 C.E. y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el art. 31 C.E. está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también, entre dichos principios el de igualdad”.*

(Artículo 48.) Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las Leyes.

Paraguay: (Artículo 181) *“La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país”.*

Perú: (Artículo 74) *“El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.*

Portugal: (Artículo 106) *“1. El sistema fiscal será articulado por la ley con vistas a la distribución igualitaria de la riqueza y de las rentas y a la satisfacción de las necesidades hacendísticas del Estado”.*

Venezuela: (Artículo 21.) *Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia: 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona. 2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.*

(Artículo 316) “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad”

(Artículo 317.) No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

De lo anterior, concluimos:

A.- Que **Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, España, Guatemala, México, Paraguay, Perú y Portugal** constitucional el derecho a la igualdad en materia fiscal y;

B.- Que **Nicaragua, Panamá y Venezuela**, se remiten al concepto general de igualdad, para regular la obligación de contribuir al gasto público.

3.4.2.- La Equidad o Igualdad Tributaria en sentido Positivo. Ello se refiere a la generalidad, en el sentido de que se incluyan a todos los contribuyentes, o a todas las situaciones o hechos que se encuentren en la misma circunstancia. Lo anterior

es corroborado por la Segunda Sala de la SCJN, en la tesis **“EQUIDAD TRIBUTARIA. OPERA NO SÓLO EN RELACIÓN CON LOS SUJETOS PASIVOS DEL TRIBUTO, SINO TAMBIÉN RESPECTO DE SITUACIONES QUE SI SON IGUALES DEBEN RECIBIR EL MISMO TRATAMIENTO.**⁴¹¹

En un primer acercamiento, a esta figura, en México, el Pleno de la SCJN, en la Jurisprudencia 41/1997, con el rubro **“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”**, fija las directrices siguientes:

“a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional. Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Junio de 1997, Página: 43

En el mismo año, el Tribunal Pleno, **Jurisprudencia 42/1997**, agrega como postulado de la equidad o igualdad tributaria: *“evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica. EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.⁴¹²*

Complementando lo anterior, la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 183/2004, agrega que la equidad tributaria, no sólo se refiere a la contribución misma sino también a las obligaciones formales y sustantivas que incidan sobre la contribución y para ello, establece:

“el principio de equidad tributaria previsto en la citada Norma Suprema está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la

⁴¹¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XX, Diciembre de 2004 Tesis: 2a. XCV/2004 Página: 560

⁴¹² Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Junio de 1997, Página: 36

obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, es decir, no sólo los referidos al sujeto, objeto, tasa y base, trascienden a la obligación esencial de pago, sino también algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, ya que están estrechamente vinculadas con el núcleo del tributo (pago), siendo que en este supuesto igualmente rige a plenitud el citado principio de justicia fiscal.

EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS. Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Enero de 2005, Página: 541

Por ello, la igualdad fiscal en sentido positivo o generalidad, debe ser entendida por el poder constituido, de no discriminar arbitrariamente del deber de tributación a sujetos, o hechos, o situaciones, o productos, o artículos de consumo que se encuentran en igualdad de circunstancias, porque se rompe con ella. O bien, no tratar igualmente a sujetos, o hechos, o situaciones, o productos, o artículos de consumo que se encuentran en diferentes circunstancias o condiciones.

Como ejemplo de ello, podemos citar el caso “*Mason de Gil*”, donde la Corte Constitucional Argentina,⁴¹³ “estableció que una ordenanza impositiva municipal que establece la misma carga para inmuebles edificados y no edificados y entre estos últimos no distingue entre los de distinto valor, es contraria a la regla de la igualdad”.

Puede generarse inequidad o desigualdad fiscal, cuando se exenta totalmente o parcialmente de la contribución sólo a determinados sujetos, excluyendo a otros, u otorgando algún subsidio o estímulo fiscal a algunos, o algún producto, pero negándoselo a otros.

Este fue el supuesto, que se analiza en la STJCE 1.4.2004, comentada por Rosa M. Galán Sánchez⁴¹⁴ donde el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, trató el caso de la funeraria “*Deutsche See*” de Alemania, (*la empresa se dedicaba a organizar funerales marítimos*), la que demandó el trato inequitativo otorgado al no reconocérsele la exención prevista en el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE del 19 de octubre de 1992, que se refiere al no pago del impuesto por hidrocarburos para empresas con actividades empresariales, bajo el argumento de que se trataba de embarcaciones privadas de recreo. La misma Directiva (92/81/CEE), establece que se entiende como embarcaciones privadas de recreo, “*aquellas embarcaciones utilizadas para fines no comerciales*”. Es decir, en este caso, estaba claro, que la función de las empresas dedicadas a organizar funerales marítimos, constituye una actividad empresarial o para fines comerciales y por ende, debía gozar de la exención establecida.

⁴¹³ Citado por Juan Francisco Linares, Ob.Cit., página 171.

⁴¹⁴ **Comentarios de Jurisprudencia Tributaria.** . ., Ob.Cit., página 105.

La Corte Constitucional de Colombia,⁴¹⁵ agrega otros requisitos a considerar para el estudio de la igualdad tributaria al determinar:

“el primero consiste en verificar que efectivamente la norma otorgue un trato diferente a personas colocadas en la misma situación de hecho. Si así fuere, tendría que examinar si ese tratamiento desigual persigue alguna finalidad constitucionalmente que lo justifique, y si la limitación al derecho a la igualdad puede considerarse adecuada para alcanzar tal finalidad. Finalmente, también debe considerarse si la restricción al referido derecho se revela estrictamente ponderada o proporcional, es decir si no es excesiva frente al beneficio constitucional obtenido. JUICIO DE IGUALDAD-Estudio que comprende varios pasos

Otro caso que podemos comentar, sobre el tratamiento inequitativo o injustificado, va referido a la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional Alemán⁴¹⁶ donde “declaró contraria a la Ley Fundamental la mencionada norma con base, entre otras, en las siguientes razones: “De aplicarse una tarifa impositiva unitaria a los contribuyentes sin hijos y a los contribuyentes con hijos se da un trato desventajoso a los segundos respecto de los primeros, si no se excluye de la base gravable los ingresos destinados a la manutención de los menores como mínimo hasta el monto del mínimo existencial; ello porque ellos son gravados en mayor medida que las parejas sin hijos o las personas solas al soportar una carga impositiva sobre sus ingresos igual a la que tienen que soportar quienes no tienen hijos, pese a que sus ingresos están destinados a cubrir el mínimo existencial de sus hijos y en consecuencia no son recursos de libre disposición de los padres”.

Esquemáticamente, la Equidad o Igualdad Fiscal, quedaría representada de la forma siguiente:



⁴¹⁵ Sentencia C-1035/03, Referencia: expediente D-4611, Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 54 (parcial) de la Ley 788 de 2002. Actor: Vicente Amaya Mantilla. Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA

⁴¹⁶ Citada por la Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776-03. (BVerfGE 82, 60 (111) – Steuerfreies Existenzminimum (Mínimo existencial libre de impuestos). Sentencia del 29.05.1990.

Como ejemplos de inequidad fiscal, en la jurisprudencia mexicana, por tratarse de forma diferente a sujetos iguales, podemos comentar en materia del impuesto al valor agregado, el caso del artículo 2-C, donde se atendía a los ingresos de las personas físicas que desarrollaban actividades empresariales con el público en general y que la Segunda Sala de la SCJN, consideró que atender a los ingresos, era ajeno a los impuestos al consumo. Dicha tesis establece:

VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o.-C, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003). *La disposición señalada al establecer que las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1'000,000.00 (cantidad que se actualizaba anualmente en el mes de enero, en términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación), por las mencionadas actividades, transgrede el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el citado precepto legal otorga un tratamiento desigual a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, sin que exista justificación objetiva para ello, pues lo hace depender del monto de ingresos que aquéllos perciban en el ejercicio fiscal inmediato anterior por la enajenación de bienes o prestación de servicios al público en general, lo cual constituye un elemento ajeno al hecho imponible que grava el tributo.*⁴¹⁷

Otro supuesto, en México, se generó, cuando el legislativo, pretendió discriminar a los trabajadores dependientes de empresas particulares, frente a los trabajadores o empleados gubernamentales, a través del otorgamiento de una exención que regulaba el artículo 109, fracción XI, según párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en los años 2002 y 2003. Dicho precepto fue declarado contrario al principio de equidad fiscal y para ello el Pleno de la SCJN, razonó:

“Acorde con lo antes expuesto, el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, toda vez que da un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación, es decir, establece un régimen fiscal de exención distinto para los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, sin que

⁴¹⁷Jurisprudencia 5/2005, Novena época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Febrero de 2005, Página: 325

*exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable. Lo anterior se corrobora con el hecho de que ambos tipos de trabajadores son personas físicas que obtienen ingresos, en efectivo, regulados por el capítulo I del título IV de la ley citada, relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; obtienen el mismo tipo de ingreso: gratificaciones; experimentan modificación patrimonial positiva, al percibir ingresos derivados de gratificaciones y tienen derecho a las mismas deducciones personales, de manera que al encontrarse en la misma hipótesis de causación, en principio, deben estar sometidos al mismo régimen tributario, por lo que si la ley de la materia no contempla, en ninguno de sus apartados, un grupo o categoría especial en la que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, éstos se encuentran, esencialmente, en igualdad frente a la ley tributaria, con los demás trabajadores asalariados. RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA INICIATIVA PRIVADA.*⁴¹⁸

Respecto al otorgamiento de tratamientos diferenciados, a situaciones iguales, para el caso de artículos o productos, tenemos el supuesto del tratamiento dispar en los alimentos sólidos frente a los líquidos en el impuesto al valor agregado mexicano, que la Segunda Sala de la SCJN, declaró contrario al texto constitucional. La tesis señala:

“Así, al analizar las exposiciones de motivos y los dictámenes que la Comisión de Hacienda hubiere formulado al respecto, desde la entrada en vigor del artículo en estudio, no se advierten elementos que justifiquen el trato diferenciado al gravar con la tasa del 0% la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido y con el 10% o 15% la de alimentos en estado líquido que se establece en el texto del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 1, del citado ordenamiento, es decir, no existen elementos suficientes para diferenciar a la leche y a los alimentos sólidos de los demás alimentos líquidos, en virtud de que el estado físico de los alimentos no es un elemento relevante, siendo que para aplicar la tasa del 0% a la enajenación de los productos destinados a la alimentación, no debe importar si éstos son sólidos, semisólidos o líquidos, siempre y cuando se trate de alimentos. Por tanto, al resultar esa diferencia una excepción artificiosa e injustificada se concluye que el artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 1, da un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la ley, a saber, la de enajenantes de productos destinados a la alimentación por el solo hecho de que éstos se encuentran en estado sólido o líquido, por lo que el citado precepto transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el

⁴¹⁸ Jurisprudencia 50/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Diciembre de 2002, Página: 6

*artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. No es óbice a lo anterior el que pretenda justificarse dicho tratamiento diferenciado con el argumento de que el legislador pretendió proteger a los consumidores de alimentos de primera necesidad, toda vez que existen alimentos en estado sólido y semisólido que no son de primera necesidad y cuya enajenación está gravada con la tasa del 0%, mientras que existen líquidos que sí son de primera necesidad y que no son leche, como son los jugos, néctares o el yoghurt para beber. VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO AL GRAVAR CON LA TASA DEL 0% LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS EN ESTADO SÓLIDO O SEMISÓLIDO Y CON LA DEL 10% O 15% A LOS ALIMENTOS EN ESTADO LÍQUIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996).*⁴¹⁹

Otro ejemplo, lo constituye el tratamiento diferencial para la enajenación del agua no gaseosa, atendiendo al envase en que se enajena. La **Jurisprudencia 136/2005**, lleva el rubro: **“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO A QUIENES ENAJENAN AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, CUYA PRESENTACIÓN SEA EN ENVASES MAYORES DE DIEZ LITROS, EN RELACIÓN CON QUIENES LO HACEN EN ENVASES MENORES DE ESE VOLUMEN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).”**⁴²⁰

Por lo que hace también, a la inequidad fiscal en el tratamiento de productos, en el caso conocido como *“Nescafé-café tostado”*,⁴²¹ el Tribunal Alemán, sentencia 25/5/65, consideró que es válido dar tratamiento desigual al café soluble frente al café tostado, en virtud de que *“al añadir agua caliente al café soluble tiene la mera función de que el café se mezcle con agua, mientras que en el caso del café tostado debe extraerse la esencia del café mediante agua hirviendo agregando que el consumo del café tostado exige más cuidado, esfuerzo y tiempo que el café soluble, todo lo cual justifica que este último se someta a mayor tributación”*. Criterio que por cierto fue muy criticado por la doctrina, porque no hay razón suficiente para determinar dicha inequidad.

Bajo otro orden de ideas, si el deber de tributación incluye a todas las obligaciones o deberes formales que debe cumplir el contribuyente, tales como llevar contabilidad, expedir comprobantes, presentar declaraciones, etcétera, no encontramos justificación legal para que los principios constituciones tributarios, consistentes en la capacidad contributiva, igualdad tributaria o no confiscatoriedad en la tributación, no sean aplicables a estos deberes formales. Por ello no

⁴¹⁹ **Jurisprudencia 34/2006**, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Marzo de 2006, Página: 420

⁴²⁰ Novena época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXII, Octubre de 2005, Página: 672.

⁴²¹ Citado por Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., página 357.

compartimos el criterio de la Primera Sala de la SCJN, cuando determina, por ejemplo, que el deber formal de llevar contabilidad a través de los controles volumétricos, en el caso de los expendedores de gas, gasolina y diesel, no aplica el principio de equidad tributaria. La tesis lleva como rubro **“EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO NO ES APLICABLE PARA LAS OBLIGACIONES FORMALES, COMO LA PREVISTA EN LA FRACCIÓN V, DEL ARTÍCULO 28, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADA POR DECRETO PUBLICADO EL CINCO DE ENERO DE DOS MIL CUATRO, CONSISTENTE EN LLEVAR CONTROLES VOLUMÉTRICOS COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD.”**⁴²²

3.4.3. La Equidad o Igualdad Tributaria en Sentido Negativo (La discriminación no arbitraria). La igualdad fiscal a que nos referimos en este punto, es la discriminación de sujetos, hechos, situaciones o productos que se encuentran en situación diferente a los obligados a contribuir. Patricio Masbernat Muñoz⁴²³ señala que *“En este principio se conjugan dos términos que en apariencia son contradictorios, el de la igualdad y la no discriminación arbitraria, dado a que el legislador se ve en la necesidad de discriminar entre distintas situaciones, con el fin de velar que las personas soporten un mismo tratamiento tributario, con relación a su poder contributivo o capacidad económica”*.

Para establecer la discriminación de sujetos o situaciones y que ésta no sea arbitraria, resulta indispensable que el órgano legislador, en la exposición de motivos de la ley a través de la cual se crea la discriminación se den las razones para instrumentarla.

Atento a lo anterior, no encontramos una razón válida para que la Primera Sala de la SCJN, haya sustentado que la omisión del poder legislativo para dar las razones de crear situaciones de discriminación entre los sujetos obligados al pago del impuesto, no representa una irregularidad constitucional. La tesis a que nos referimos, se transcribe enseguida:

EQUIDAD TRIBUTARIA. LA OMISIÓN DEL ÓRGANO LEGISLATIVO DE JUSTIFICAR LAS RAZONES QUE SUSTENTAN UN TRATO DIFERENCIADO EN EL PROPIO PROCESO DE REFORMAS A UN ORDENAMIENTO LEGAL, POR SÍ MISMA, NO CONLLEVA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA. La existencia de un trato disímil, aunado al hecho de que en el proceso legislativo no se aporte alguna razón tendente a justificar dicha medida, podría llevar a considerar que se está en presencia de un trato discriminatorio indebido. No obstante, ello no se sigue de manera inmediata, dado que es atribución del juzgador constitucional constatar si las razones que justifiquen el trato diferenciado pueden advertirse de algún

⁴²² Jurisprudencia 2/2005. Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Marzo de 2005, Página: 127.

⁴²³ **Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la Doctrina Nacional.** *Ius et Praxis*, ISSN 0718-0012 *versión on-line*. http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-00122002000200010&script=sci_abstract

precepto de la Constitución Federal, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, si aquéllas pudieron haber sido expuestas previamente en un diverso proceso de reformas a la ley tributaria.⁴²⁴

El Tribunal Constitucional Español, Sentencia 76/90, STC,⁴²⁵ fija como lineamientos para atender a esta igualdad negativa o discriminación no arbitraria, que no haya *“desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundamentadas en criterios objetivos y suficientemente razonables. . .es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionales a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador supera un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”*.

Relacionado con la creación de la desigualdad, a través de medidas injustificadas, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia STJCE 29.4.2004, comentada por Carmén Uriol Egido,⁴²⁶ analizó el caso de las ayudas del Estado (*Reyno de los Países Bajos*) otorgadas a los agricultores en forma distinta: una para quienes sembraban en viveros o en invernaderos y otra para los cultivos al aire libre. En este supuesto se consideró inequitativo el tratamiento, atendiendo a que, *“por sí sola esta medida el hecho de que su finalidad pueda enmarcarse dentro de lo que podría unos llamar una política tributaria medioambiental, al pretender la exención regular el comportamiento de los agricultores y, en concreto, incitarles a que adopten medidas para reducir el uso de abonos y la carga para el medio ambiente (fósforos y nitrógeno) a niveles aceptables”*

Spisso⁴²⁷ estima que independientemente de los anteriores criterios sustentados por los tribunales constitucionales, las directrices a considerar para justificar la igualdad negativa o trato discriminatorio, las constituyen:

- “a) una fundamentación objetiva para el trato desigual;*
- b) que exista coherencia del legislador en el desarrollo de los criterios elegidos para la diferenciación;*
- c) la existencia de otros principios constitucionales que justifiquen la diferencia de trato”*

Bajo las anteriores directrices, algunos tratamientos diferenciales, que la Corte Suprema de Argentina,⁴²⁸ ha considerado que no tienen una fundamentación objetiva, los casos siguientes:

⁴²⁴ Novena Época, Instancia: Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre de 2007, Tesis: 1a. CLXXIX/2007, Página: 384

⁴²⁵ Citado por Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., Página 356.

⁴²⁶ **Comentarios de Jurisprudencia Tributaria . . .**, Ob.Cit., página 142

⁴²⁷ Ob.Cit., Página 85.

⁴²⁸ **Sumarios de Jurisprudencia Judicial y Administrativa**, Director Académico: Dr. Ernesto C. Celdeiro, Editorial Errepar, Buenos Aires, Argentina, 2004, Página 140.

1.- *“los gravámenes aplicados por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires a los studs, ya que no es posible desconocer que existe algún motivo razonable para hacer la distinción entre establecimientos que se ocupan de cuidar caballos destinados al tráfico comercial de la ciudad y aquellos que albergan y preparan caballos con el único objeto de disputar carreras”*. C.S.N., Unanue c. Municipalidad de la Capital, Fallos, 138-332.

2.- *“La distinta tasa cobrada por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires por los espectáculos de boxeo, al establecer dos categorías de promotores de combate, promotores club y promotor particular, cuya razonabilidad fue fundada en que no es lo mismo el fomento de boqueo con fines de educación física que su explotación como diversión pública, con el objeto de especulación comercial y de simple ganancia”* C.S.N., Club River Plate c. Municipalidad de la Capital, Fallos, 169-142.

También, en cuanto a la irracionalidad en el trato desigual, en la sentencia STJCE, comentada por Belén García Carretero,⁴²⁹ el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, analizó el caso Florian W. Wallentin, que trata de: *“un nacional alemán, domiciliado en Alemania, que percibe una beca del estado alemán de 350 DEM (178,95 euros) mensuales para gastos de alojamiento y manutención, además de percibir de sus padres 650 DEM mensuales (335, 41 euros). Es decir, según parece deducirse de la Sentencia, percibía en Alemania una renta anual de 6.172,32 euros. Estas cantidades no constituían por su naturaleza, una renta imputable en virtud del derecho fiscal alemán. Además, durante un período de 21 días realizaba una práctica remunerada en Suecia por las que percibió 8.724 SEK (942,14 euros). Dicha retribución se somete a un retención liberatoria del 25 por 100 en concepto de impuesto sobre la renta por obligación real. El tribunal considera que Suecia ha quebrantado el art. 39 del Tratado, relativo a la libre circulación de trabajadores. El estado de la fuente debe concederle la reducción de 8.000 SEK, que según el tribunal tiene el fin de tener en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente. (FJ 19), dado que el estado de residencia (alemania) no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente dado que no existe carga fiscal en ese país. . . En estos casos la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el estado de residencia ni en el Estado de empleo, con independencia de los diferentes tipos aplicables al impuesto especial sobre la renta y al impuesto general sobre la renta”*.

⁴²⁹ **Comentarios de Jurisprudencia Tributaria . . .**, Ob.Cit., páginas 31 y 167. Sobre este Jurisprudencia señala Pedro M. Herrera Molina: *“Lo que parece ignorar el Tribunal es que Wallentin ha obtenido en Alemania más de seis mil euros, que no encuentran sometidos a tributación. El que Alemania utilice la técnica de la no sujeción para excluir a estos rendimientos, determina que Suecia tenga que exonerar- mediante una reducción de la base- la totalidad de la cuantía que ha obtenido el no residente, quien recibe un trato privilegiado frente a los residentes suecos y los alemanes.”*

En México, el Pleno de la SCJN, encontró justificado o de fundamentación objetiva, que se trate en forma diferente, por encontrarse en situación desigual, a sujetos pasivos, como lo mencionamos enseguida:

A.- Contribuyentes del régimen general en el impuesto sobre la renta, frente a los pequeños contribuyentes, donde se consideró: *“aunque ambos son sujetos del mismo impuesto, poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus diversas capacidades administrativas y operativas, lo que ha sido considerado por el legislador.* **VALOR AGREGADO. LA FORMA DISTINTA DE ENTERAR ESE IMPUESTO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL Y DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL TRES).**⁴³⁰

B.- A las sociedades cooperativas de consumo frente a las sociedades cooperativas de producción, en el que se determinó: *“mientras la finalidad de las sociedades cooperativas de consumo consiste en suministrar a sus miembros, a precios módicos, los artículos o servicios que requieren para satisfacer sus necesidades, la de las sociedades cooperativas de producción radica en la comercialización de bienes y servicios para obtener de ellos la mayor ganancia posible, lo que demuestra que dichas entidades no se ubican objetivamente en un plano de igualdad y, por ende, no deben recibir el mismo tratamiento jurídico”.* **RENTA. LOS ARTÍCULOS 93 Y 95, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO INCLUIR A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN EN LA EXENCIÓN PREVISTA PARA LAS DE CONSUMO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).**⁴³¹

C.- A los residentes en el país, frente a los residentes extranjeros, que se les otorga una exención en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el que el Pleno de la SCJN, consideró: *“si bien es cierto que ambos tipos de contribuyentes llevan a cabo el mismo hecho imponible, también lo es que tienen características propias suficientes para considerar que no son semejantes, pues tratándose de los residentes en el extranjero la base imponible se integra por los ingresos brutos obtenidos en el año calendario, a los cuales se les aplican, por regla general, diversas tasas de acuerdo con el monto percibido; mientras que los residentes en México tributan conforme las disposiciones del Título IV, Capítulos I, X y XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, donde a los ingresos acumulables se les restan las deducciones personales previstas en el artículo 176, en aras de obtener la base gravable del tributo, con lo que se evidencia que pagan éste sobre los ingresos netos percibidos; después se les aplica la tarifa contenida en el*

⁴³⁰ **Jurisprudencia** 112/2004, Novena época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Noviembre de 2004, Página: 16

⁴³¹ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Febrero de 2005, Página: 350

diverso precepto 177, menos los rubros del subsidio acreditable y crédito al salario previstos en el artículo 178, y además se permite acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en términos del artículo 6o. de esa Ley; lo que pone de manifiesto que no se encuentran en un mismo plano, circunstancia que se corrobora con el hecho de que los residentes en el extranjero, a diferencia de los residentes en México, estarán sujetos en su país al mismo impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos en México, según el principio de renta mundial. **RENTA. LOS ARTÍCULOS 177 Y 180, FRACCIONES II Y III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).**⁴³²

En cambio, no encontró razonable el tratamiento dispar en el impuesto sobre la renta, otorgado a los titulares de los derechos de autor, donde el Tribunal Constitucional Mexicano, lo determinó inconstitucional en la **Jurisprudencia 64/2000**, con el rubro **“RENTA. EL ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO OTORGA UN TRATO DESIGUAL A ALGUNOS AUTORES DE OBRAS ESCRITAS O MUSICALES QUE PERMITEN A TERCEROS SU PUBLICACIÓN O SU REPRODUCCIÓN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.**⁴³³

Por lo que hace, a la existencia de otros fines constitucionales en el trato discriminatorio, encontramos, por ejemplo, el caso CELULOSA CAMPANA CATAMARCA S.A., donde el Tribunal Fiscal Argentino,⁴³⁴ Sala I, resolvió que: *“A través de las franquicias promocionales - consistentes, básicamente en desgravaciones, exenciones y diferimientos - se procuraba estimular el desarrollo de determinadas zona geográficas del interior del país, atrayendo la radicación de capitales en los sectores industriales, agropecuarios y turísticos”*

Por lo que hace al trato diferente a situaciones o hechos desiguales, podemos comentar los siguientes:

A.- Tratamiento dispar en el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, respecto a los propietarios de vehículos acuáticos nuevos o usados, frente a los vehículos terrestres. En este caso se resolvió que; *“existen razones objetivas que justifican esta diferencia, ya que al ser desiguales en cuanto a su forma y estructura, al medio en que se desplazan y a los elementos necesarios para su funcionamiento, es obvio que constituyen categorías objetivas diferentes que ameritan ese trato diverso”.* **TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. LOS ARTÍCULOS 13 Y 15-D DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR A LOS PROPIETARIOS DE VEHÍCULOS ACUÁTICOS UN TRATO DISTINTO DEL ESTABLECIDO**

⁴³² Novena Epoca, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Mayo de 2006
Página: 11, **Jurisprudencia 58/2006.**

⁴³³ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Junio de 2000, Página: 15

⁴³⁴ **Sumarios de Jurisprudencia Judicial y Administrativa, Ob.Cit.,** Página 140.

PARA LOS DE VEHÍCULOS TERRESTRES, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).⁴³⁵

B.- Tratamiento desigual en el impuesto especial sobre producción y servicios, en la enajenación o importación de aguas gasificadas o minerales frente a las naturales y minerales sin gasificar, en atención a; *“que el legislador atendió a fines extrafiscales, en virtud de que se estimó que el agua sin gasificar constituye un bien de primera necesidad y su comercialización debe estar al alcance de toda la población, por ser un líquido vital; además de que es diferente la situación en que se encuentran quienes producen aguas gasificadas y quienes las enajenan sin gasificar, atendiendo tanto al proceso de industrialización como al de comercialización y a los valores que en cada caso se incorporan a los bienes, por lo que existe una justificación objetiva para dar el trato diferenciado”*. **PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO G), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR CON LA TASA DEL 20% LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE LAS AGUAS GASIFICADAS O MINERALES Y NO ASÍ LAS NATURALES Y MINERALES SIN GASIFICAR (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2002).⁴³⁶**

Efectuado el estudio sobre las características y diferencias entre la equidad o igualdad fiscal en sentido positivo y en sentido negativo, así como de los pronunciamientos que han emitido los tribunales constitucionales sobre el tema, queremos ahora, revisar una de las figuras jurídicas fundamentales que utiliza el órgano legislativo para discriminar con justificación a sujetos o situaciones desiguales, frente a aquellos que no se encuentran en la misma situación o hipótesis.

3.4.3.1.- La Exención Tributaria como instrumento para la discriminación no arbitraria. Constituye, junto a la no sujeción y a los estímulos o subsidios fiscales, una figura que sirve de instrumento para aplicar la discriminación entre situaciones, productos o personas desiguales. Albiñana⁴³⁷ opina que *“La exención tributaria es, por tanto, una excepción al régimen jurídico general del respectivo impuesto. Y de lo expuesto resulta que – y debe ser- de carácter excepcional, puesto que ataca al principio de generalidad tributaria y hace recaer en los demás contribuyentes el menor ingreso ocasionado por la exención”*

Ello lo corrobora la Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1107-01, al considerar:

“la figura de la exención sólo puede existir como componente del vínculo

⁴³⁵ Novena época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIII, Marzo de 2006, Página: 537

⁴³⁶ Novena época, Primera Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Abril de 2004, Página: 418.

⁴³⁷ **Sistema Tributario Español y Comparado**, Cesar Albiñana, Editorial Tecnos S.A., Madrid, España, 1992, Página 86.

tributario a condición de que se halle precisamente determinada y avalada bajo los auspicios de la objetividad, la razonabilidad y la proporcionalidad. Pudiendo al efecto erigirse como mecanismo de distinción o privilegio, racionalmente dirigido hacia la corrección de concretas desigualdades individuales o colectivas, pues bien vistas las cosas, la exención, antes que romper con el principio de la equidad bien puede contribuir a la instauración de la igualdad material o a su restablecimiento. No cabe duda entonces de que en su expresión legítima la exención se acompasa y ensambla justamente con el principio de equidad". **PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO**-Relación con igualdad y generalidad/**DERECHO TRIBUTARIO**-Repudio de la indeterminación/**EXENCION TRIBUTARIA**-Determinación/**EXENCION TRIBUTARIA**-Mecanismo de distinción o privilegio/**EXENCION TRIBUTARIA**-Instauración de la igualdad material o restablecimiento/**PRINCIPIO DE EQUIDAD EN EXENCION TRIBUTARIA.**

El mismo Albiñana,⁴³⁸ *-con el cual coincidimos-*, considera a la no sujeción o no causación de la contribución, como una especie de exención, sólo que la primera actúa fuera del tributo (*"se caracteriza por encontrarse fuera del ámbito del correspondiente tributo"*), en tanto que la segunda actúa dentro de la contribución (*"supuestos de hecho en principio sometidos a gravamen"*.)

Comparte esta forma de diferenciación, entre no sujeción o no causación y exención tributaria, en México, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuando dice que *"La diferencia entre exención y no sujeción reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de sus deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. En los supuestos de no sujeción, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible; al no realizarse éste no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos. A través de la no sujeción el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible afirmación que, al margen de brindar una interpretación auténtica sobre posibles casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible. De esta manera, la realización del supuesto de exención implica la realización del hecho imponible, pero en este caso, aun verificándose la subvención de un hecho por el hecho imponible, no surgen los efectos propios de la subvención, esto es, el nacimiento de las situaciones subjetivas tributarias activas y pasivas correspondientes, sino que esos efectos quedan enervados por la convergencia, junto al hecho susceptible de ser dejado dentro del hecho imponible del supuesto de exención. (EXENCION DE IMPUESTOS O DERECHOS, ES UNA SITUACION JURIDICAMENTE DIFERENTE AL REGIMEN FISCAL DE NO SUJECION.*⁴³⁹

⁴³⁸ Idem.

⁴³⁹ Octava Epoca, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI-Marzo, Página 280.

Sobre el mismo tema, la Segunda Sala de la SCJN, en un criterio acertado, establece la diferencia entre causante, no causante y exento de la forma siguiente:

“Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia”.
“IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO”.⁴⁴⁰

Algunas reglas que los Tribunales Argentinos,⁴⁴¹ han sustentado sobre la exención fiscal, son las siguientes:

a.- *“Corresponde tener por configurada la hipótesis de excepción al impuesto sólo cuando de ella surja de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la norma”.* (UNOLA DE ARGENTINA LTDA. C.S.J.N. 6/10/98. Fallos T 321:2683)

b.- *“Las excepciones a los principios generales de la ley, obra exclusiva del legislador, no pueden crearse por inducciones o extenderse por interpretación a casos no expresados en la disposición excepcional”.* (BODEGAS Y VIÑEDOS PEÑAFLORES S.A. C.S.J.N. 16/7/96. Fallos T 319:1311).

c.- *“No corresponde a los jueces conceder otras excepciones tributarias que las específicamente reconocidas por las leyes”.* (CERMAC S.A. C.S.J.N. 25/9/97. Fallos T 320:1909)

d.- *“Las disposiciones que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia.”* MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE BS. AS. c/HOSPITAL ALEMÁN. C.S.J.N. 1/6/93. Fallos T 319:1311)

En torno a la diferencia entre subvención o beneficio fiscal y exención tributaria García Bueno,⁴⁴² señala que *“a través de la primera se canalizan recursos del*

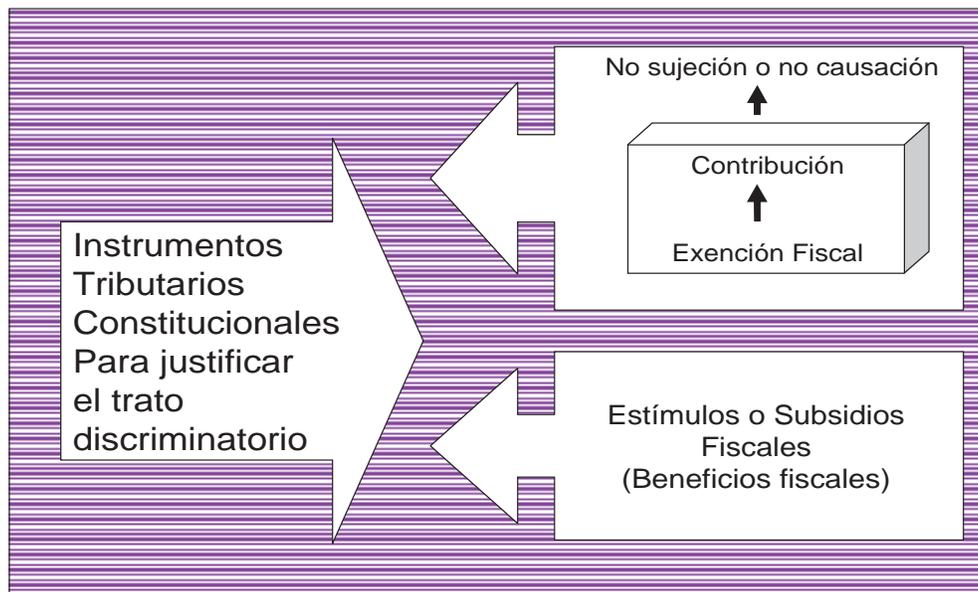
⁴⁴⁰ Octava Epoca, Apéndice 2000, Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia 294, Página: 312.

⁴⁴¹ **“Sumarios de Jurisprudencia Judicial y Administrativa**, Ob.Cit., Página 86.

⁴⁴² **Los Beneficios Fiscales: Un instrumento para el Fomento de la Investigación y el Desarrollo**, Revista de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos del Estado de México, Noviembre-Diciembre 2003.

Estado en particular. En cambio, en el caso de la exención, se excluye al sujeto pasivo, cuya identificación deviene de una norma de sujeción, del cumplimiento de su obligación tributaria normativa". Dicho autor sobre esta mismas figuras, concluye diciendo: "toda exención, en última instancia, se convierte en un gasto público, el cual es difícil de cuantificar. . .En cambio, la subvención, al ser recursos que se entregan directamente son susceptible de mayor control"

Así quedarían representados los instrumentos fiscales para justificar el trato discriminatorio:



3.4.3.1.1.- Clasificación de La Exención Fiscal. La podemos clasificar en objetiva, que va referida a situaciones generales, y la subjetiva, que como su nombre lo dice, considera situaciones particulares del contribuyente o del hecho gravado o de la materia del tributo.

Dentro de la exención de tipo objetiva, encuadramos a la que se establece por situaciones de caso fortuito o fuerza mayor y que dado lo especial de la medida, la mayoría de las constituciones iberoamericanas, prevén que sea establecida por el titular del poder ejecutivo, a través del denominado decreto ley, siempre que medie la autorización del poder legislativo.

Algunos ejemplos de exenciones objetivas o generales, lo representan los casos siguientes:

A.- La que se refiere a exentar a los productos que utilicen como edulcorante al azúcar de caña, excluyendo a los que contiene fructuosa, que norma el artículo 8, fracción I, inciso F de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y servicios. El criterio de la Segunda Sala de la SCJN, obedeció a que la exención "está

sustentada en el interés público y constitucional de proteger a la industria azucarera, lo cual se enmarca en el capítulo económico de la Constitución Federal, concretamente en su artículo 28; de ahí que al tener rango constitucional el instrumento fiscal, por suponer la persecución de fines concretos constitucionales motivados en el proceso legislativo, debe estimarse acorde a los principios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad a la finalidad que el legislador pretendió alcanzar”. **PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS FINES QUE JUSTIFICAN LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO F), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, SE SUSTENTAN EN EL INTERÉS DE PROTEGER A LA INDUSTRIA AZUCARERA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).**⁴⁴³

B.- La que exenta del pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos a los automóviles al servicio de misiones diplomáticas y consulares de carrera extranjeras y de sus agentes diplomáticos y consulares de carrera, excluyendo a los cónsules generales honorarios, cónsules y vicecónsules honorarios, siempre que sea exclusivamente para uso oficial y exista reciprocidad, considerando que *“tal exclusión responde al deber de cumplir con lo establecido en los artículos 23, 28 y 34 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, así como 32 y 49 de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares, en los que se prevén supuestos de exenciones fiscales para los cuerpos diplomático y consular de los Estados signantes. En consecuencia, el trato diferenciado que el artículo 8o., fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos otorga a las misiones diplomáticas y consulares de carrera extranjeras y a sus agentes diplomáticos y consulares de carrera, obedece a deberes de derecho internacional sujetos a reciprocidad que justifican la no causación”.* **TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).**⁴⁴⁴

Otros criterios en torno a la exención fiscal que es utilizada como medida gubernativa para atemperar disparidades en la región y entre sectores de contribuyentes, los establece la Corte Constitucional de Colombia en los fallos siguientes:

a.- *La exención se predica de la persona únicamente respecto de un tributo específico. Haciéndose así mucho más notorio el carácter intransferible de la exención, no ya entre dos personas, que sí en cabeza de una sola. Consecuentemente se consolida una noción de la exención tributaria que da noticia sobre el desdoblamiento que discurre en su talante intransferible, tanto por el factor subjetivo (el sujeto pasivo) como por el factor impositivo (tributo específico). En fin, con arreglo al respectivo hecho económico, al tributo en*

⁴⁴³ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIII, Marzo de 2006, Página: 534

⁴⁴⁴ **Jurisprudencia** 120/2004, Novena época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Septiembre de 2004, Página: 310

particular y al destinatario concreto, la exención es una y sólo una, quedando por tanto proscribida toda forma de analogía, extensión o traslado del beneficio, salvo lo que la ley disponga en contrario. **EXENCION TRIBUTARIA**-Se predica de la persona únicamente respecto de tributo específico/**EXENCION TRIBUTARIA**-No transferible/**EXENCION TRIBUTARIA**-Es una sola. Sentencia **C-1107-01**

b.- “La exención no es un fin para la Administración Tributaria ni para el sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues en la medida en que obra como instrumento de estímulo fiscal puede estar orientada hacia diferentes propósitos, tales como: 1) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; 4) protección de determinados ingresos laborales; 5) protección a los cometidos de la seguridad social; 6) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país. **EXENCION TRIBUTARIA**-Instrumento de estímulo fiscal/**EXENCION TRIBUTARIA**-Propósitos diferentes como instrumento de estímulo fiscal. sentencia **C-1107-01**.

c.- “La exención puede tener la virtualidad de coadyuvar al cumplimiento de una función económico-social del Estado, a tiempo que propicia el crecimiento de los niveles impositivos, sin desconocer la incidencia negativa que frente a tales propósitos ejercen permanentemente los segmentos de elusión y evasión, a cuyo control deben acudir racionalmente los procesos de fiscalización y determinación oficial del tributo insoluto”. **EXENCION TRIBUTARIA**-Cumplimiento de función del Estado. Sentencia **C-1107-01**.

3.4.3.1.2.- Los Subsidios o Estímulos Fiscales. García Bueno,⁴⁴⁵ los denomina beneficios fiscales y “son considerados un gasto fiscal que el Estado debe absorber, como el costo que implica proteger o dar relevancia a cierta actividad económica. La idea de beneficio es promocionar una conducta. . . El uso de estos mecanismos no fomentan los privilegios, sino surgen con motivo de incentivar la protección de tal o cual actividad. . . A través de los beneficios fiscales. . . se busca desgravar el ámbito de actuación del tributo”

Uno de éstos subsidios fiscales, se encuentra en el artículo 116, de la ley del impuesto sobre la renta mexicana, denominado “crédito al salario”. Sobre éste, la Primera Sala de la SCJN, considera que “se reconoce en la figura del crédito al salario el carácter de subsidio federal a la actividad económica de los trabajadores de menores ingresos, de lo que se sigue que dicho beneficio fiscal corre a cargo del Estado y no directamente del patrón, pues si bien éste tiene la obligación de calcular el impuesto, retenerlo y enterarlo al fisco, únicamente actúa como intermediario entre el Estado y el trabajador, en virtud de que es el fisco federal quien otorga el mencionado beneficio y que a través de dicho crédito incrementa

⁴⁴⁵ “Los Beneficios Fiscales” . . . , Ob.Cit.

el ingreso disponible del trabajador” **CRÉDITO AL SALARIO. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN RELATIVOS A QUE EL ARTÍCULO 116 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU RESPECTIVA TABLA, VIGENTE EN 2002, TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**⁴⁴⁶

Como ya se dijo, la diferencia entre la exención fiscal y los subsidios o estímulos fiscales, opera, en la primera, liberando de la carga fiscal, mientras que los segundos por regla, son ayudas financieras o económicas que se otorgan al contribuyente o grupo de contribuyentes.

Ello lo reconoce la Segunda Sala de la SCJN, pero agrega que el establecimiento de los subsidios o estímulos fiscales no los libera de cumplir con los requisitos de justicia fiscal (no atentar, por ejemplo, con la capacidad contributiva, ni con la equidad fiscal). La tesis señala:

ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN. *Los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando, asimismo, los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución, como sucede en el impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revestir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables, una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto.*⁴⁴⁷

Corroborando el criterio de que los beneficios fiscales en general, deben cumplir los principios constitucionales de capacidad contributiva y de equidad fiscal, en el caso de los estímulos fiscales que preveía el artículo 17, fracciones I a la V de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2002, en México, se determinó que no contravenía la igualdad tributaria, atendiendo a que “*Los incentivos económicos que prevé el citado precepto, referidos a actividades que revisten la naturaleza de prioritarias conforme al Plan Nacional de Desarrollo 2001-2006, están encaminados a propiciar y fomentar el desarrollo rural, a asegurar el desempeño del servicio de transporte, a fortalecer a los intermediarios financieros no bancarios, concretamente los Almacenes Generales de Depósito, a promover el empleo y autoempleo (pequeños contribuyentes) y a impulsar la inversión y financiamiento para crear infraestructura en áreas prioritarias; por*

⁴⁴⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Junio de 2004, Tesis: 1a. LXXVI/2004, Página: 233.

⁴⁴⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Mayo de 2005, Tesis: 2a. L/2005, Página: 530

tanto, constituyen una obligación tributaria aminorada en la cuantía del tributo, que la ley denomina subsidio; mediante aquéllos el Estado otorga una desgravación total o parcial del impuesto al activo a cierta categoría de contribuyentes que desempeñan actividades consideradas de interés general para el desarrollo nacional y de gran relevancia para la satisfacción de necesidades colectivas. **ESTÍMULOS FISCALES PARA ACTIVIDADES PRIORITARIAS. EL ARTÍCULO 17, FRACCIONES DE LA I A LA V, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE EQUIDAD.** ⁴⁴⁸

⁴⁴⁸ Novena época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXII, Octubre de 2005, Página: 973. Como criterio en contra de lo sustentado relativo a que los estímulos fiscales deben respetar los principios constitucionales tributarios, véase la Jurisprudencia 1/2005, del Cuarto Tribunal Colegiado Del Quinto Circuito, que establece: ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El estímulo fiscal es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado. Sus elementos son: a) la existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo; b) una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal y que al concretarse da origen al derecho del contribuyente para exigir su otorgamiento; y, c) un objeto de carácter parafiscal que consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El primero consistente en obtener una actuación específica del contribuyente y el segundo radica en lograr, mediante la conducta del propio gobernado, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social. Así, dado que el estímulo fiscal es un beneficio erogado por el Estado en sustitución de la obligación tributaria del contribuyente que realiza actividades de índole parafiscal con el objeto de incrementar sus ingresos disponibles, y cuyo fin es que se encuentren solventes para continuar desahogando dichas cargas públicas, entonces, no le son aplicables los principios constitucionales que regulan las contribuciones inmersos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En cambio, la exención fiscal es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia política o económica, que libera al obligado de pagar una contribución, total o parcialmente, por disposición expresa de la ley, de modo tal que funge como una eliminación de la tributación, sin contraprestación alguna, razón por la cual, al impactar a todos los contribuyentes, ésta debe respetar los principios a que alude el dispositivo 31 anteriormente invocado. Sus elementos son: a) debe estar establecida en una disposición materialmente legislativa; b) es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin contraprestación alguna; c) su aplicación es futura; d) es temporal; y, e) es personal. El beneficio fiscal previsto en el artículo 7o., fracción IV, de la Ley de Ingresos y Presupuesto de Ingresos del Estado de Sonora, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil cuatro, como expresamente se establece en el propio precepto, es un estímulo fiscal que corre a cargo del Estado, con el propósito de incrementar los ingresos disponibles de las sociedades de responsabilidad limitada de interés público y capital variable y de los organismos auxiliares de cooperación que realicen actividades de interés público, en beneficio colectivo, atento a la obligación que tienen de cumplir con las prestaciones parafiscales que han adquirido con el Estado, razón por la cual no puede ser considerado como una exención fiscal, sino que participa de la categoría de un subsidio y, por ende, no le son aplicables los principios tributarios a que alude el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Enero de 2005, Página: 1566.

Por otra parte, es innegable que a los estímulos fiscales, no se les puede otorgar un fin distinto al que les señaló el legislador y así lo determinó la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 122/2004, al señalar:⁴⁴⁹

“De conformidad con el artículo citado, los contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero que adquieran diesel para su consumo final, siempre que no sea para uso automotriz en vehículos que se destinen al transporte de personas o efectos a través de carreteras o caminos, tienen derecho al estímulo fiscal consistente en el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios que hayan pagado por su adquisición, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo o sus retenciones efectuadas a terceros, contra el impuesto al activo o contra el impuesto al valor agregado. Por su parte, el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, establece que los contribuyentes tienen derecho a la devolución del saldo a favor de ese impuesto, siempre que se satisfagan los siguientes requisitos: a) que el impuesto sobre la renta sea el efectivamente pagado; b) que el monto de la devolución no sea mayor a la diferencia entre ambos impuestos; c) que la cantidad respectiva no se haya devuelto con anterioridad; y, d) que la devolución se solicite en el ejercicio en que se presenta la declaración que refleja por primera vez dicho excedente. Ahora bien, aun cuando es cierto que los contribuyentes pueden enterar el impuesto al activo a través del acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios que prevé el artículo 15, fracciones VI y VII, de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en 1999 y 2001, también lo es que si con motivo de ello tienen saldo a favor, no tienen derecho a su devolución, toda vez que conforme al segundo párrafo del inciso a) de la fracción VII del mencionado artículo 15, en ningún caso procede la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios. **ACTIVO. ES IMPROCEDENTE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO RELATIVO, EN LA PARTE DEL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 15, FRACCIONES VI Y VII, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1999 Y 2001.**

⁴⁴⁹ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Septiembre de 2004, Página: 107. Contradicción de tesis 100/2004-SS. Entre las sustentadas por el Décimo Primer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa, ambos del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito. 27 de agosto de 2004. **Tesis de jurisprudencia 122/2004.** Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del tres de septiembre de dos mil cuatro.

TERCERA PARTE

Habiendo revisado los principios de capacidad tributaria y de equidad o igualdad fiscal en los apartados primero y segundo de este capítulo, enseguida abordaremos el estudio del principio de la no confiscatoriedad en la tributación, así como la regulación que las constituciones iberoamericanas le otorgan.

3.5.- El Principio de No Confiscatoriedad en la Tributación. Como lo expondremos en este apartado, consideramos a este principio, independiente a la capacidad tributaria y a la igualdad fiscal, aunque tradicionalmente se había venido estudiando, como un límite al derecho de propiedad, ajeno al deber de tributación. En los párrafos siguientes daremos las razones de esta independencia y comentaremos los criterios que han sustentado los tribunales constitucionales sobre este principio.

3.5.1.- El Principio de No Confiscatoriedad en las Contribuciones, en las Constituciones Iberoamericanas. Las cartas fundamentales iberoamericanas norman de la forma siguiente este principio:

Brasil: (Artículo 145). *“1o. Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente”.*

(Artículo 150) *“está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios: II. Dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos; IV. Utilizar tributos con fines confiscatorios”.*

España: (Artículo 31. 1). *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.*

Guatemala: (Artículo 243). *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.*

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

Nicaragua: (Artículo 114) *“El sistema tributario debe tomar en consideración la*

distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio”.

Paraguay: (Artículo 181) *“La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país”,*

Perú: (Artículo 74) *“El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.*

Venezuela: (Artículo 316) *“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad”*

(Artículo 317). *“No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.*

De lo anterior, concluimos que únicamente **Brasil, España, Guatemala, Nicaragua, Paraguay, Perú y Venezuela**, son los países que prohíben la confiscatoriedad en el sistema tributario,⁴⁵⁰ por lo que es necesario uniformar el alcance de esta garantía a favor del contribuyente, tal y como lo proponemos en este apartado.

3.5.2.- La Autonomía del Principio de No Confiscatoriedad en la Tributación.

Es sabido que el principio de la no confiscatoriedad es complejo y así lo reconoce Naveira de Casanova⁴⁵¹ al decir que *“estamos ante un principio difícil de perfilar, tanto por su alcance como también por su conexión con los demás principios constitucionales”,* pero ello no representa que adolezca de identidad propia, es decir, su relación con los otros principios como son los de capacidad Tributaria e igualdad fiscal, no equivale a que se subsuma en ellos y así por ejemplo el Tribunal Constitucional Español,⁴⁵² a propósito de la estrecha vinculación entre la capacidad tributaria y la no confiscatoriedad señala que, *“sí la capacidad económica implica buscar la riqueza donde ella se encuentra, la no confiscación implica no agotar esa misma riqueza como fuente de tributación, constituyéndose en el límite máximo de imposición”.*

Es decir, se reconoce que existe una estrecha relación entre ambos principios, en este caso; capacidad tributaria y no confiscatoriedad en la tributación, pero no dejan cada uno, de ser independientes entre sí.

⁴⁵⁰ El Tribunal Constitucional Español, en la Sentencia STC 150/1990 de 4 de octubre, reconoce que este límite se establece *“con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga alcance confiscatorio”.*

⁴⁵¹ Ob.Cit., página 113.

⁴⁵² Cfr. Naveira Casanova, Ob.Cit.,Página 195.

3.5.2.1.- La relación del Principio de No Confiscatoriedad en la Tributación con el Derecho de Propiedad. Un amplio sector de la doctrina argentina y algunos tratadistas españoles, consideran que la no confiscatoriedad en la tributación protege sólo al derecho de propiedad, por lo que está fuera de los principios de la tributación. Doctrinalmente podemos incluir a los siguientes tratadistas argentinos: Giuliani Fonrouge⁴⁵³ que expresa: *“La Corte Suprema Corte de Justicia la ha desarrollado ampliamente, sustentando el principio de que los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta”*; Horacio García Belsunce⁴⁵⁴, que opina *“los impuestos no pueden ser confiscatorios porque lesionarían la garantía del derecho de propiedad. . .se entiende por confiscatorio el tributo que absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado”*, así como a José Osvaldo Casás⁴⁵⁵ que comenta la posición de la Corte Suprema Argentina, cuando establece *“Así, el alto tribunal ha entendido que la confiscatoriedad se configura cuando los tributos absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta que ésta produce, o que tiene aptitud de generar”*

Bajo esta línea de pensamiento, en el caso Martín Bosco Gómez Alzaga c/provincia de Buenos Aires y otro, Sentencia del 21 de diciembre de 199, la Corte Constitucional Argentina⁴⁵⁶ establece las directrices siguientes sobre la no confiscatoriedad en la tributación: *“1) para que se configure confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o capital; 2) debe considerarse la productividad posible del inmueble rural esto es, su capacidad productiva potencial; 3) la comprobación del índice de productividad es siempre indispensable para compararlo con la carga fiscal; 4) la tacha de confiscatoriedad requiere ‘una prueba concluyente a cargo del actor’ lo que no ocurrió en la especie ante la escasa idoneidad del peritaje practicado”*

Esta corriente de opinión, en el caso de España, ha sufrido una variante, precisamente encabezada por García Dorado quien considera que la no confiscatoriedad en la tributación, es un principio para conseguir un sistema

⁴⁵³ Derecho Financiero, Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, Cuarta Edición, página 369.

⁴⁵⁴ **Temas de Derecho Tributario**, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, página 105.

⁴⁵⁵ **Los principios del Derecho Tributario**, Tratado de Tributación. Tomo I, Volumen I, Coordinador Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Ciudad de Buenos Aires, Argentina, 2003, Página 336. Enrique Bulit Goñi, se pronuncia en iguales términos al indicar que: *“ la imposición debe preservar la propiedad como fuente de toda tributación; por el interés del sujeto pasivo del gravamen, pero también por el del estado en el cual se expresa el conjunto, es de esencia del sistema elegido que se mantenga la representación que exige la subsistencia del representado que el representante no vacíe al representado, que administre una parte de sus recursos en interés del conjunto, pero que no torne dueño de la totalidad de ellos, pues si lo hiciera defraudaría, agotaría y forzaría a cambiar de sistema. . . Si por algo el pueblo titular de la soberanía, consiente la existencia de una autoridad que le dicte reglas y en particular que le imponga tributos, es a condición de presuponer que esa autoridad se ha de comportar razonablemente dictando normas que le resulten inteligibles y cumplibles.”*

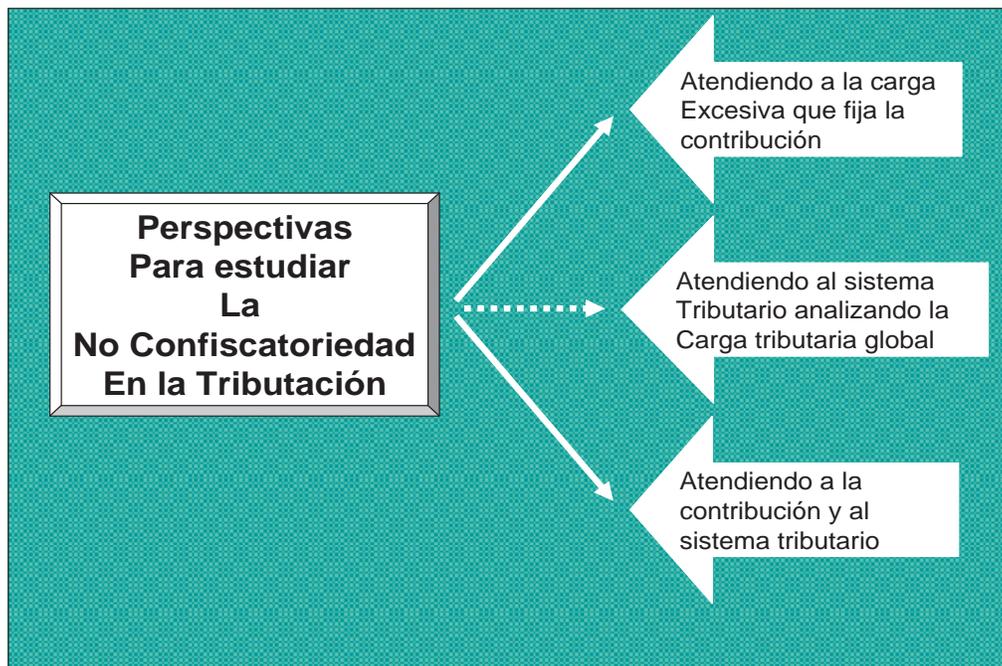
⁴⁵⁶ Cfr. José Osvaldo Casás, Ob.Cit., página 344.

tributario justo, tal y como lo citamos anteriormente. Es en esta corriente de opinión en la que desarrollamos el presente, sin soslayar, que al respetarse el principio de la no confiscatoriedad en la tributación, se protege, en forma indirecta, el derecho de propiedad.

3.5.3.- Perspectivas para abordar el análisis de la No Confiscatoriedad en la Tributación. Casás,⁴⁵⁷ opina que existen tres formas o corrientes de opinión para abordarla “o bien se aplica al sistema, o bien a cada tributo, o bien a ambos indistintamente”, mientras que en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, sólo se ubican dos posiciones: “por el concurso de obligaciones fiscal, o aisladamente por una sola de ellas”.

El análisis que nosotros proponemos, coinciden con el citado por Casás, es decir, analizando tanto a la carga tributaria global (estudio del sistema tributario), como a la carga tributaria particular o individual (estudio de la contribución o ambas indistintamente), porque estamos de acuerdo con Herrera Molina⁴⁵⁸ cuando opina que “si el control de constitucionalidad se limitase a cada figura tributaria de modo aislado, la prohibición de confiscatoriedad y el propio principio de capacidad económica (art. 31.1.CE) quedarían convertidos en letra muerta”.

Enseguida, esquemáticamente presentamos las perspectivas para el estudio de la no confiscatoriedad en la tributación:



⁴⁵⁷ Ob.Cit., página 389.

⁴⁵⁸ Citado por García Dorado, **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación**, Ob.Cit., página 196.

Efectuado y revisado las premisas iniciales del principio de la no confiscatoriedad en la tributación, procedemos ahora a examinar las tres formas o situaciones, que en nuestra consideración, se manifiesta este principio, así como los criterios que los tribunales constitucionales han sustentado sobre el tema.

3.5.3.1.- Las tres formas de manifestarse la Confiscatoriedad en la Tributación. Para este efecto, nos basamos en los estudios sobre el tema de la no confiscatoriedad en la tributación, de *María del Carmen Bollo Arocena, Gustavo J. Naveira Casanova y Francisco García Dorado*.

Los tres son coincidentes, en que existen diversas maneras de manifestarse dicha confiscatoriedad y para ello, las pasamos a analizar. En primer orden, encontramos la que se refiere a aquella que atenta contra la *“ganancia razonable”* o que provoca *“afectación patrimonial”*. En torno al concepto *“ganancia razonable”*, el Tribunal Constitucional Español,⁴⁵⁹ señala que; *“no se puede hablar de carácter confiscatorio cuando un impuesto deja, a pesar de su liquidación, un margen de beneficio para el contribuyente”, sin embargo debe cuidarse este efecto, porque a pesar de que tras la liquidación del gravamen deje “un margen de beneficio al contribuyente”, éste “ resulta tan reducido en relación con el coste que su obtención implica, que desalienta a la generalidad frente al ahorro o a la inversión”*

En lo que atañe al efecto de provocar una *“afectación patrimonial”*, éste se presentaría, cuando la contribución, sin existir base gravable o la que se prevé es ficticia o irreal y pese a ello, se impone una tasa para el pago de la contribución, la cual ya ni siquiera permite una ganancia razonable, sino que además afecta directamente al patrimonio del contribuyente para que cubra la contribución. García Dorado⁴⁶⁰ dice, que dicha figura *“nos conduce a las posiciones doctrinales que han entendido al mismo como límite a la detracción de la carga tributaria impidiendo que la tributación afecte el mínimo vital o existencial y que la carga tributaria del contribuyente no sobrepase un tope máximo que alcanzara efectos confiscatorios”*.

Como segunda forma de manifestarse, tenemos aquella que genera *“presión tributaria”*, en el sentido de que el sujeto pasivo es sometido a una doble o plurimposición, sobre una misma fuente, por el mismo sujeto activo o por diferentes sujetos activos.

La tercera manera de manifestarse y que sólo es analizada por Bollo Arocena,⁴⁶¹ la hemos llamado *“del destino de la contribución en el gasto público”* y se refiere a que si el sujeto pasivo es sometido a tributación, desposeyéndolo de determinados bienes, debe haber correspondencia en el gasto público, es decir, que el ingreso

⁴⁵⁹ Cfr. Bollo Arocena, Ob.Cit., página 386

⁴⁶⁰ Ob.Cit., página 25

⁴⁶¹ Ob.Cit., Página 376

de la contribución, se revierta a la sociedad en una forma justa y adecuada.

Agregando dicho autora,⁴⁶² que “dentro del marco de la prohibición de confiscatoriedad, comprendemos la imposición de cargas o gravámenes que no reviertan a la sociedad en forma de beneficios. Dicho de otro modo, si la tributación opera como desposesión de determinados bienes sin correspondencia con la finalidad que le proporciona su razón de ser, nos encontramos ante una tributación típicamente confiscatoria. . .En definitiva, todo sistema financiero en el que el gasto público puede ser calificado como injusto determina la consiguiente calificación del sistema tributario en términos de sistema tributario confiscatorio dado que a través de él se habría producido una injustificada desposesión de bienes por no revertir aquellos a la sociedad en forma y a través de los cauces que ésta considera adecuados”

Naveira Casanova⁴⁶³ estima que esta forma de analizar la no confiscatoriedad en la tributación, se sale del ámbito del derecho tributario para ubicarse en el derecho financiero, lo que desde luego, -en nuestra opinión-, no limita ni elimina esta forma de analizar dicho principio, si consideramos además, que nuestro estudio va más allá de ambas materias, para centrarse en los derechos fundamentales de los gobernados, que previene la constitución de un país o estado.

A continuación representamos, en forma esquemática, las formas de manifestarse la no confiscatoriedad en la tributación:



⁴⁶² Idem.

⁴⁶³ Ob.Cit., página 204.

3.5.4.- La Confiscatoriedad en la tributación, manifestada a través del efecto de no permitir una “ganancia razonable” o provocar “afectación patrimonial”. Osvaldo Casás ⁴⁶⁴ señala que en un primer momento, la Corte Argentina *“ha entendido que la confiscatoriedad se configura cuando los tributos absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta que ésta produce o que tiene aptitud de generar”*, en el mismo tenor, Pérez de Ayala ⁴⁶⁵ expresa que *“el impuesto ‘confisca’ en la medida en que para pagarlo el sujeto contribuyente ha de liquidar parte de su patrimonio, ha de acudir a su patrimonio por no bastarle la renta. Es decir, el impuesto merece el calificativo de confiscatorio desde el momento en que absorbe recursos necesarios para que el contribuyente mantenga su capacidad económica productiva al mismo nivel que el que, antes del hecho gravado por el impuesto, tenía”*.

Acercándose a este concepto de confiscatoriedad, es decir, que el impuesto provoque ruina al contribuyente, en virtud de que requiere disponer de su patrimonio para el pago de la contribución, en México, la Segunda Sala de la SCJN, en la tesis **“IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS”**, ⁴⁶⁶ al resolver el Amparo administrativo en revisión 3027/47, Cía. Minera de Magurichic, S. A. 14 de julio de 1947, consideró: *“que un impuesto es contrario al artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, y la pretendida falta de equidad o proporcionalidad aparezca como dudosa o leve, no cabe hacer en el juicio de garantías la crítica de la ley respectiva; pero, en cambio, la justicia federal puede y debe otorgar la protección solicitada, cuando se acredite plenamente que hay notoria desproporción de la carga fiscal, de suerte que el impuesto resulte exorbitante, ruinoso o prácticamente confiscatorio”*.⁴⁶⁷

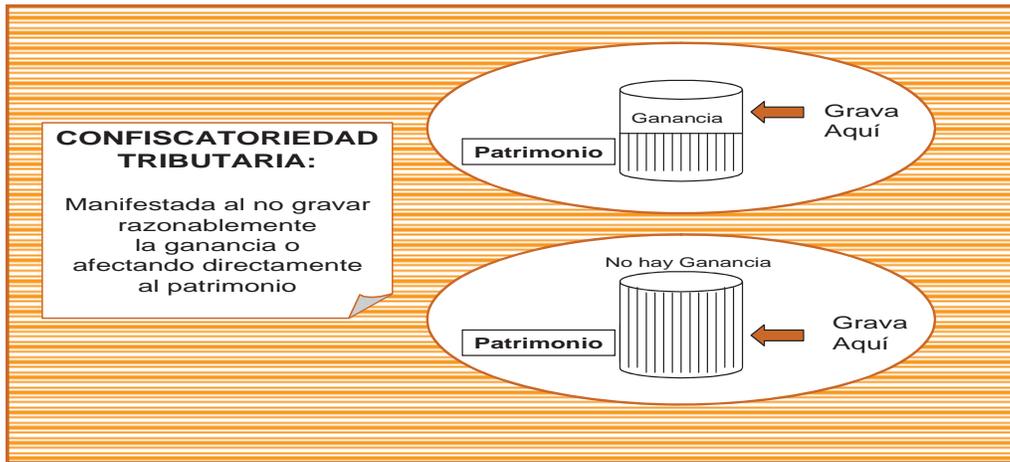
Enseguida presentamos en forma esquemática, como se manifiesta la confiscatoriedad sobre el patrimonio del contribuyente:

⁴⁶⁴ Ob.Cit., página 336

⁴⁶⁵ Citado por Bollo Arocena, Ob.Cit., página 394.

⁴⁶⁶ Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XCIII, Página: 611.

⁴⁶⁷ Este criterio lo reitera la Segunda Sala de la SCJN, en las tesis **IMPUESTOS EXORBITANTES, AMPARO EN CASO DE**, Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XCI, Página: 2369 (Amparo administrativo en revisión 2011/46. Compañía "Topo Chico", S.A. 17 de marzo de 1947), **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS**. Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XC, Tesis: Página: 944. Amparo administrativo en revisión 5182/46. "El Ancora", S.A. 21 de octubre de 1946. Unanimidad de cuatro votos Ausente: Alfonso Francisco Ramírez. La publicación no menciona el nombre del ponente. **IMPUESTOS EXORBITANTES, AMPARO EN CASO DE**. Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XC, Tesis: Página: 1361. Amparo administrativo en revisión 3297/46. Segura Adolfo B. y coagraviada. 4 de noviembre de 1946. Unanimidad de cinco votos. Relator: Agustín Téllez López.



3.5.4.1.- Análisis de algunos fallos referidos a “Ganancia Razonable” o a “Afectación Patrimonial”. Atendiendo a ello, debemos precisar que esta forma de atender el estudio de la confiscatoriedad, no sólo incluye el establecimiento de tasas excesivas, sino que es variado y puede implicar incluso, que se aplique una tasa razonable, pero la base gravable sea irreal o ficticia o no revele capacidad tributaria, tal y como lo veremos enseguida.

3.5.4.1.1.- En cuanto a la Tasa Excesiva. Debemos aclarar que la aplicación de las tasas excesivas, no rige exclusivamente para los impuestos, sino que se han presentado casos, por ejemplo, en otro tipo de contribuciones, por ejemplo, materia de los derechos o “tasas”, tal y como analizaremos.

A.- En el caso *Dona Rosa Melo de Cané*,⁴⁶⁸ la Corte Constitucional Argentina, (Fallos 115:111), sustentó que *“el impuesto del 50% que pretendía cobrarse sobre el legado instituido por el testador resultaba una verdadera exacción o confiscación, pues venía a restringir, en condiciones excesivas, los derechos de propiedad y de testar que la Constitución consagraba en su arts. 14 y 20 a favor de ciudadanos extranjeros”*

Señala un gran sector de la doctrina argentina (Casás, Dino Jarach, Spisso, Bulit Goñi, entre otros), que este fallo vino a establecer, durante mucho tiempo, un parámetro para medir la no confiscatoriedad en los impuestos directos, en el sentido de que las tasas que rebasaran el tope del 50%, caían en el supuesto confiscatorio.

B.- En la Sentencia 393, del 13 de septiembre de 1993, del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en el que se discutía la inconstitucionalidad del impuesto sobre la renta de las personas físicas, éste fue declarado confiscatorio atendiendo

⁴⁶⁸ Cfr. José Osvaldo Casás, Ob.Cit., página 340

a que “el sujeto pasivo se queda sin renta, sin patrimonio, es decir, sin nada y por el contrario, la Hacienda Pública engorda sus arcas en virtud de una ficción realmente inconstitucional, endeudando, por colmo, al sujeto pasivo, y ello además sin respetar el límite de la progresividad del impuesto, que ya se exige al sujeto pasivo no una cuota resultante de tarificación general, sino la de aplicar el 70” de la renta real, lo cual ya es harto progresivo y generoso para la Hacienda amén de que nada se objeta a los hechos constar por lo que podríamos denominar rendimientos ordinarios”.⁴⁶⁹

C.- “En materia de impuesto de sellos, la Corte admitió la confiscatoriedad alegada en el caso de un gravamen a la inscripción de estatutos de una sociedad extranjera, que absorbía casi la mitad del capital asignado a la sucursal”, Fallo 218-695, C.S.N. 7/12/50 “Lampont y Holt Line Ltda. C.Prov. de Santa Fe.”⁴⁷⁰

D. En Perú,⁴⁷¹ al analizarse el *Impuesto Extraordinario a los Activos Netos* (IEAN), creado por Ley N.º 26777 y prorrogado por Ley N.º 26999, el Tribunal Constitucional, EXP. N.º 1907-2003-AA/TC, resolvió que si bien “(...) la creación de (...) tributos y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes supone una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas, no por ese hecho los tributos deben considerarse contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque, por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado [...], el derecho de propiedad no tiene carácter absoluto y, por otro, porque el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado democrático de derecho”, concluyendo que “Teniendo en cuenta dicha argumentación, este Colegiado determinó que de la temporalidad de la vigencia del tributo y la tasa del 0.5% prevista dentro de su estructura inicial, la cual fue modificada a 0.2% a partir de 1999, se desprendería que “el referido impuesto no absorbe una parte sustancial de la base imponible, y [...] que su porcentaje, establecido por la Ley N.º 26777, no es desproporcionado, pues no supone una confiscación estatal de la propiedad privada (...)”.

En México, el Tribunal Constitucional Mexicano, sustentó los criterios siguientes, también en torno a la aplicación de tasas excesivas:

E.- Al analizarse la constitucionalidad del *Impuesto Sobre Automóviles*, del Estado de Nuevo León de 1966, el Pleno de la SCJN, razonó: “En el caso, al crearse el impuesto sobre automóviles aun cuando no se señala en la Ley el valor asignado a cada una de las bases, el monto de la cuota o tasa que para cada uno de los aspectos a que se refiere la ley, expedición de placas y tarjeta de circulación y resello de licencia, se deduce que el legislador calculó un valor mínimo y máximo de los vehículos tomados como base del impuesto, pues con aplicación de la cuota no se advierte que sea confiscatorio el impuesto, dado que

⁴⁶⁹ Cfr. Naveira de Casanova, Ob.Cit., páginas 2000, 202, 207, 208 y 216.

⁴⁷⁰ Cfr. Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., Página 424

⁴⁷¹ www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01907-2003-AA.html

comparativamente la cuota para un auto de un particular en relación al valor de un automóvil, por bajo que sea éste sea, no resulta confiscatorio. (**“AUTOMÓVILES, EL IMPUESTO SOBRE, QUE CREA EL ARTICULO 22 DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN PARA EL AÑO DE 1966, NO ES DESPROPORCIONAL NI INEQUITATIVO.”** ⁴⁷²

F.- Cuando se estudió la tasa progresiva del Impuesto sobre la Renta de diciembre de 1951, al establecerse: “. . . *tampoco se infringe el artículo 22 constitucional, porque contra lo que sostiene el quejoso no se trata de un impuesto confiscatorio, ya que si bien es cierto que la tasa del impuesto llega hasta el 90% ese porcentaje no se aplica sobre la totalidad de los ingresos, sino que se refiere únicamente a los excedentes del 18% anual, afectándose escalonadamente tales excedentes, y así la tarifa proporcional afecta los ingresos obtenidos de acuerdo con el porcentaje del 15% anual, los que excedan de esta hasta el 18%, cubren el 60% y el 90% solamente afecta a los ingresos sobrantes a los que fueron objeto de las tasas anteriores, por lo que aunque el gravamen es elevado, como también lo son los ingresos correspondientes, no es confiscatorio, puesto que después de cubrirlo queda al causante una utilidad razonable. . .*” **“TASA PROGRESIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. CONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO DE 28 DE DICIEMBRE DE 1951.”** ⁴⁷³

G.- Al resolverse sobre la constitucionalidad del impuesto sobre fincas, en el Estado de Guanajuato de 1943, en el que se determina que: *“El decreto publicado en el Alcance Número 49 del Periódico Oficial del Estado de Guanajuato, de veinte de junio de mil novecientos cuarenta y tres, y que establece un impuesto del 50% de los valores que tienen las fincas, no es confiscatorio de bienes, ya que por confiscación debe entenderse jurídicamente la adjudicación que se hace al Fisco de los bienes de algún deudor, y ninguno de los preceptos que contiene el aludido Decreto, dispone que se quiten a los quejosos los bienes de su propiedad que mencionan en su demanda, ya que sólo fija un impuesto a los propietarios de las casas señaladas en su artículo 1o.”* **“IMPUESTO A PROPIETARIOS DE FINCAS, NO ES CONFISCATORIO EL DECRETO QUE LO ESTABLECE. (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE GUANAJUATO)”**. ⁴⁷⁴

⁴⁷² Séptima Época, Pleno de la SCJN, SJF, Tomo: 55 Primera Parte, Página 17.

⁴⁷³ Sexta Época, Pleno de la SCJN, SJF, Tomo: XVI, Primera Parte, Página 297

⁴⁷⁴ Quinta Época, Segunda Sala de la SCJN, SJF, Tomo: LXXXII, Página 963. También sobre el análisis de tasa Excesiva, en la Séptima Época, la Sala Auxiliar de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 163-168 Séptima Parte, Tesis: Página: 95. Genealogía: Informe 1982, Segunda Parte, Sala Auxiliar, tesis 5, página 18., concluyó a propósito del **“IMPUESTO SOBRE REMUNERACION AL TRABAJO EN BAJA CALIFORNIA. PROPORCIONALIDAD Y EXENCIONES”**, que *“un impuesto al pago de remuneración al trabajo será proporcional, si se grava más a quien paga más salarios, lo que razonablemente implica una mayor producción y, en principio, una mayor riqueza. Un impuesto sólo es desproporcionado o inequitativo, cuando trata en forma igual a los desiguales, o cuando trata en forma desigual a los iguales. O cuando, como lo dice la jurisprudencia del Pleno de esta Suprema Corte, es exorbitante o ruinoso. En los demás casos, si el monto del gravamen se estima muy elevado, pero sin que pueda decirse que es confiscatorio o ruinoso, o cuando se grava un objeto que no se estima conveniente como objeto de gravamen y fuente de impuestos, la solución no está en las sentencias de los tribunales*

Todos los anteriores criterios nos revelan que el concepto de tasa excesiva no existe o más bien el monto para considerar tasa excesiva no es uniforme, sino que deberá considerarse cada contribución en particular, para que esto se pueda determinar.

3.5.4.1.2.- En cuanto a una Base Gravable Irreal. Ello se sustentó en los casos que citamos enseguida, en el que se aplicó una tasa sobre una base gravable cero, o la base gravable era ficticia porque se aplicó una presunción absoluta, que el sujeto pasivo no tenía derecho a desvirtuar.

A.- En el caso sobre el estudio de la constitucionalidad del *Impuesto sobre sucesiones y Donaciones*, en el que se pretendía gravar una transmisión de acciones, cuyo valor era de cero pesetas conforme al último balance aprobado por la entidad, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, declaró su inconstitucionalidad, atendiendo a que se consideró *“que el exceso sería atentatorio contra el patrimonio del sujeto pasivo y tendría un alcance confiscatorio; un tributo tiene este carácter cuando no es posible aplicar el tipo de gravamen en la determinación de la base imponible sin lesionar sustancialmente la capacidad económica manifestada por el presupuesto de hecho del tributo o, lo que es lo mismo, cuando suprime los beneficios o ganancias obtenidas en una determinada actividad u operación, suponiendo la anulación de la capacidad económica indicada por la realización del hecho imponible”*

B.- En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, al analizar el *Impuesto sobre Actividades económicas*, en el que se declara que la tasa del 15% sobre una presunta ganancia es inconstitucional, cuando dicha presunción es absoluta en virtud de que *“puede haber casos en que la presunción de beneficios no tenga correlato con la realidad. El hecho de que la presunción adquiera un carácter absoluto transforma al tributo en irrazonable. Debiera existir la posibilidad de poder probar en contra de esta presunción”*.

También sobre el análisis de una base irreal para el pago de la contribución, pero reconociendo la constitucionalidad de la contribución, es la Sentencia 37/1987, del 26 de marzo, donde el Tribunal Constitucional Español, declaró válido el *Impuesto sobre Tierra infrutilizadas* en relación con la reforma agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Ley 8/1984, donde se concluyó que *“no resulta difícil concluir que el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo –que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través*

constitucionales, sino en las urnas electorales. Pero no puede sostenerse que en amparo se deba declarar inconstitucional un impuesto que grava el pago de sueldos o salarios por ese sólo hecho. Amparo en revisión 193/80. Planta Despepitadora Agrícola, S.A. 22 de septiembre de 1982. Cinco votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. Secretaria: María Magdalena Córdoba Rojas.

del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto.”

Es decir, en este caso, *-que en España tiene unificada a la Doctrina en contra del fallo sustentado-*, el Tribunal Constitucional determinó que es válido cobrar una contribución por no utilizar adecuadamente o no obtener fruto o rendimientos en una propiedad rústica.⁴⁷⁵

3.5.4.1.3.- En cuanto a la denominada contribución especial por mejoras. En el caso “Bauer Guillermo c. Municipalidad de Rosario”, se falló su inconstitucionalidad en virtud de que *“la contribución de mejoras exige para su validez la existencia de una prudente equivalencia entre el beneficio reportado por la obra pública y el gravamen creado para sufragarla, debiéndose tener en cuenta que una obra de interés general debe ser soportada por la colectividad en su conjunto y no sólo por determinados propietarios”*.⁴⁷⁶

Como podemos observar, el fallo emitido obedece a que no se consideraron a todos los posibles beneficiarios de la mejora realizada por la obra pública, lo que convirtió a la tasa excesiva, por no repartirse sobre la generalidad. Aquí además advertimos la vinculación de la no confiscatoriedad en la tributación, con el principio de equidad tributaria, al haber excluido irracionalmente a contribuyentes obligados al pago.

3.5.4.1.4.- En cuanto a los Impuestos Indirectos. Rodolfo R. Spisso ⁴⁷⁷ señala que *“resulta lugar común afirmar que no cabe alegar la Confiscatoriedad respecto de impuestos indirectos, que por su propia estructura y característica son esencialmente trasladables, puesto que si el contribuyente recupera los importes abonados al fisco por vía de precio, su patrimonio no resulta afectado económicamente”*. Ello es corroborado por la Corte Constitucional Argentina ⁴⁷⁸ cuando parte *“de la hipótesis de que es el consumidor y no el comerciante quien en definitiva sufraga el gravamen, por efecto del fenómeno económico de la traslación del tributo, y que ello, además, no hace que las mercancías dejen de ser requeridas o de suscitar interés entre los potenciales adquirentes, ha de considerado inadmisibles las alegadas confiscatoriedades de tales tributos”*.

Pero el mismo Spisso,⁴⁷⁹ agrega que *“si, en el caso concreto, el gravamen, al no haber podido trasladarse total o parcialmente al precio de venta, ha absorbido una parte sustancial de la ganancia, o engendrado una notable disminución de la demanda del producto de que se trate, obviamente, la confiscatoriedad deberá ser”*

⁴⁷⁵ Esta sentencia se analiza también en el Primer Capítulo de este trabajo, cuando abordamos el tema del fin extrafiscal de los tributos.

⁴⁷⁶ Fallo Fallo 172-367, 244-178, C.S.N. 28/4/37. Cfr. Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., Página 422.

⁴⁷⁷ Ob.Cit., Página 424.

⁴⁷⁸ Caso Fisco Nacional c. Roberto Bosch S.A. s/Impuestos Internos”, Fallos, 170-180. Cfr. Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., Página 424.

⁴⁷⁹ Ob.Cit., página 424.

acogida”.

La cuestión que es inaceptable, tratándose de los Impuestos indirectos y concretamente al consumo, es admitir que la tasa puede ser tan alta, partiendo del hecho que el contribuyente sólo la retiene, bajo la consideración de que es el consumidor el que paga el tributo y no el retenedor, , tal y como se sustentó al analizarse la constitucionalidad del impuesto al consumo sobre encendedores de nafta, piedra, mecha o de cualquier otra clase,⁴⁸⁰ en el que la sentencia expresó: *“la ley ha querido gravitar el impuesto sin contemplación al valor que pueda tener en si la mercadería, a base que el consumidor, y no el comerciante, es quien, en último término, lo paga, y quien hace tales consumos se encuentra en buenas condiciones para sufragar las cargas exigidas por los apremios del Tesoro Público”.*

Consideramos inadmisibles dicho fallo, toda vez que dicho argumento no le quita el carácter confiscatorio a la contribución, si la tasa impuesta es excesiva. Quizá en este caso lo que se trató fue deslegitimar al comerciante para hacer valer la acción de inconstitucionalidad.

3.5.4.1.5.- En cuanto a los Impuestos Aduaneros. En el Fallo Marcelo A. Montarcé v. Dirección Nacional de Aduanas, Fallos 289-443 del 17 de septiembre de 1974, sobre la importación de discos clásicos para uso personal se dijo que *“se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías, bien se advierta que si no es constitucionalmente dudoso que el Estado por razones que hacen a la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar, se encuentra facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros. . .con igual razón debe considerársele habilitado para llegar a un resultado semejante mediante el empleo de su poder tributario, instituyendo con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de una o más veces el valor de la mercadería objeto de importación”*

Reforzando este razonamiento en los Fallos 176-178, Don José Ignacio Ríos c. La Provincia de Buenos Aires, los ministros Linares y Anchorena en un voto disidente establecieron que *“la confiscatoriedad de un impuesto no ha de juzgarse tan sólo por su monto, sino por la materia, actividad o comercio que grava. Cuando por razones de protección a la industria nacional llega a ponerse un impuesto de aduana igual o superior al valor del artículo importado, no hay un abuso, ni una confiscación, ni menos supresión del derecho de comerciar, sino una razonable regulación que impide que la mercadería importada obstaculice el desarrollo de la industria nacional”*

Sobre los fallos en los que se declara la validez de los tributos, que tienden a disuadir el consumo, a pesar de tasas que en ocasiones son superiores al 100%

⁴⁸⁰ Fallos 170-180 del 23 de diciembre de 1934, Corte Constitucional de Argentina. Cfr. Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., Página 424.

del valor de las mercancías, nos avocamos a su análisis en la parte final del presente.

3.5.5.- La Confiscatoriedad en la Tributación, generada por el efecto “Presión Fiscal”, en virtud de la Doble Imposición o Plurimposición. García Dorado,⁴⁸¹ establece que *“En la realidad, por tanto, no es un tributo sino un sistema de tributos lo que sirve de instrumento para el cumplimiento del deber de tributación. Esto supone que cada ciudadano, como titular del deber de tributación, está sometido a un conjunto de tributos que gravan su capacidad económica total, de tal forma que sus gravámenes tributarios se van sumando, acumulando, formando lo llamamos carga individual tributaria global del sujeto pasivo a la cual ha de hacer frente con sus recursos”,* concluyendo este mismo autor (página 235) que *“la carga tributaria que soporta cada contribuyente, por un lado, sobre una misma riqueza imponible, capacidad económica parcial, y por otro, sobre su riqueza total, capacidad económica global, puede llegar a ser excesiva y con alcance confiscatorio, violando los límites fundamentales mínimo no imponible y máximo imponible a no exceder que garantiza el principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria”*

Sobre el mismo tema, Albiñana⁴⁸² expresa, *“que es más posible que el efecto confiscatorio se produzca por concurrir dos o más impuestos sobre una misma magnitud económica. . . también puede plantearse por sobreimposiciones de una misma capacidad económica como consecuencia de la falta de armonización de las haciendas públicas general y territoriales en sus respectivos niveles: regional, provincial y municipal”.* De ahí que como dice Calvo Ortega,⁴⁸³ *la “confiscatoriedad habrá que declararla no sólo del sistema tributario estatal, aunque si se diera en este sería suficiente, sino del conjunto de sistema tributarios que inciden sobre un sujeto pasivo frente a todos ellos, estatal, autonómico y local”.*

3.5.5.1.- Causas que generan la Doble Tributación Nacional. Ésta se genera, preponderantemente en el caso de estados federales, como el nuestro, cuando dos o más ámbitos de gobierno comparecen a gravar la misma fuente imponible. Aunque también se genera en España por la delegación del poder tributario a las comunidades autónomas y provincias.

Para delimitar la actuación de los sujetos pasivos y evitar la Doble o Múltiple Tributación en los sistemas federales, la Corte Constitucional Argentina,⁴⁸⁴ fijó las directrices siguientes, sobre la concurrencia tributaria entre la nación, provincia y municipio:

“1) para que se configure confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del estado de una parte sustancial de la renta o capital; 2) debe

⁴⁸¹ Ob.Cit. Página 233

⁴⁸² Citado por Bollo Arocena, Ob.Cit., página 393.

⁴⁸³ Citado por García Dorado, Ob.Cit., página 235.

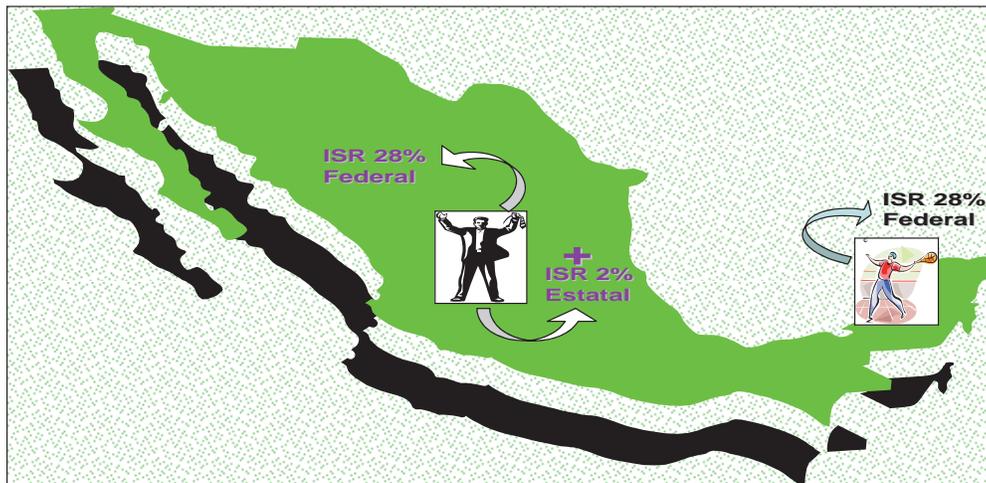
⁴⁸⁴ Fallo 322:335, Martín Bosco Gómez Alzaga, c/Provincia de Buenos Aires y otro, citado por Osvaldo Casás, Ob.Cit., Página 344.

considerarse la productividad posible del inmueble rural; esto es, su capacidad productiva potencial; 3) la comprobación del índice de productividad es siempre indispensable para compararlo con la carga fiscal; 4) la tacha de confiscatoriedad requiere “una prueba concluyente a cargo del actor”, lo que no ocurrió en la especie ante la escasa idoneidad del peritaje practicado”

De lo anterior, se colige que corresponde al Estado, desde la carta fundamental, establecer medidas que tomen en cuenta, las cargas fiscales que tiene el contribuyente, tanto por las contribuciones que se generan en el exterior, como las generadas en el país mismo, tratándose de estados federados, para evitar que haya confiscatoriedad en la tributación y por ende que la justicia fiscal como sistema aplique. Lo anterior partiendo del hecho de que *“todas las figuras tributarias que integran el sistema tributario, aunque sean establecidas y exigidas por diferentes entes públicos, en última instancia inciden sobre la riqueza del país y recaban ingresos de cada persona en calidad de único sujeto titular del deber de tributación. Es a este contribuyente al que deben proteger los principios de justicia tributaria para garantizarle una tributación de acuerdo con su capacidad económica y sin alcance confiscatorio”*.⁴⁸⁵

En el año 2005, en México, se reformó el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para permitir que las entidades federativas establecieran un impuesto cédular sobre los ingresos que obtuvieran las personas físicas por servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles o por actividades empresariales; el impuesto podía ser establecido a las tasas de entre el 2% y el 5% sobre la utilidad base en el impuesto sobre la renta federal.

Tomamos el ejemplo del Estado de Guanajuato, cuya ley de ingresos del estado para el año 2006, en su artículo 4, previene una tasa del 2% para los ingresos por servicios profesionales, este impuesto lo podrá acreditar contra el Impuesto sobre la Renta Federal, cuya tasa máxima es del 28%. Esquemáticamente quedaría representado de la forma siguiente:



⁴⁸⁵ Francisco García Dorado, Ob.Cit., página 234

Pese a representar un caso típico de doble tributación, la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 55/2006, sustenta lo siguiente “**GUANAJUATO. EL IMPUESTO CEDULAR SOBRE LOS INGRESOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE ESTABLECEN LOS ARTÍCULOS 9o. AL 28 DE LA LEY DE HACIENDA PARA ESE ESTADO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA**”.⁴⁸⁶

Este criterio significa que los Estados, pueden no tomar en cuenta, que existen diversos sujetos activos con derecho a exigir la contribución, pero que el sujeto pasivo que tiene el deber de tributación, es uno sólo y la manifestación de riqueza o capacidad económica sobre la que se aplica la carga tributaria, también es una sola. Por ello no compartimos el criterio jurisprudencial sustentado por el Pleno de la SCJN, en el que razona:

DOBLE TRIBUTACION. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. *Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.* Jurisprudencia 23/88, Octava época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: I, Primera Parte-1, Enero a Junio de 1988, Página: 139.⁴⁸⁷

⁴⁸⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Mayo de 2006, Página: 280.

⁴⁸⁷ Desde la Séptima Época, la Sala Auxiliar de la SCJN, se había pronunciado en el mismo tenor en la tesis siguiente: IMPUESTOS EN DOBLE TRIBUTACION. CONSTITUCIONALIDAD. La tendencia de la política fiscal de la mayoría de los estados, entre ellos el nuestro, de evitar la doble tributación, tiene por objeto realizar la justicia fiscal. Para lograrlo, diversos países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación; pero es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o para hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos; aun tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. Sin embargo, no puede decirse que por el solo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe en su artículo 31, fracción IV, es: que los tributos sean exorbitantes o ruinosos; que no estén establecidos por la ley o que no se destinen para gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingreso puede estar gravada por uno o más tributos sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer. Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 187-192 Séptima Parte, Tesis: Página: 412. También en el mismo tenor véanse las tesis DOBLE TRIBUTACION, CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE UTILIDADES EXCEDENTES. Séptima Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 78 Primera Parte, Tesis: Página: 64) y “IMPUESTOS, VALIDEZ

Criterio que desafortunadamente es compartido por la Corte Constitucional Argentina, en el que se determinó,⁴⁸⁸ que “los impuestos al consumo interno pueden ser establecidos tanto por la Nación como las provincias ‘en ejercicio de facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden institucional”

No compartimos dicho criterio, en virtud de que, si bien, puede acontecer que desde el texto constitucional no se han dado los lineamientos para evitarla, pero ello no implica que se atente contra la justicia fiscal, como parte del sistema tributario.⁴⁸⁹

Consideramos que en el caso de México, el Tribunal Constitucional Mexicano, tendrá que revisar su Jurisprudencia 23/88 antes mencionada, atendiendo al criterio sustentado por su Primera Sala, en julio de 2006, en el sentido, de que si bien el artículo 31, fracción IV, no recoge como postulado, en forma expresa, la justicia fiscal en el deber de contribuir, este principio fundamental si se previene en el artículo 25, CPEUM. La tesis que reconoce la justicia en el sistema fiscal, en el artículo 25, CPEUM, lleva como título “**OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD**”.⁴⁹⁰

3.5.5.3.- Elementos que configuran la doble o múltiple Tributación. Fernando Sainz de Bujanda⁴⁹¹ concluye que “se produce la doble o plurimposición cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento. Los requisitos, pues, para poder afirmar la existencia de imposición múltiple son la unidad del sujeto pasivo, la unidad del objeto, la unidad de tiempo y la unidad del título”, es decir, dice García dorado “la doble o plurimposición interna se produce por la coincidencia de varias obligaciones tributarias establecidas por uno o varios de los poderes tributarios, sujetos activos, de un mismo Estado atendiendo a un mismo objeto tributario sobre un mismo sujeto pasivo en el mismo período de tiempo”.

CONSTITUCIONAL DE LOS (HONORARIOS POR ACTIVIDADES PROFESIONALES). (Séptima Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 145-150 Primera Parte, Página: 123. Genealogía: Informe 1974, Primera Parte, Pleno, página 321.

⁴⁸⁸ Fallo Sociedad Anónima Mattaldi Simón Limitada c. La Provincia de Buenos Aires. Cfr., Naveira Casanova, Ob.Cit., Página 274.

⁴⁸⁹ Es criterio uniforme de los Tribunales Constitucionales, tanto de Argentina y España, como en México, que corresponde al contribuyente la carga de la prueba para demostrar la doble Tributación. Al respecto, consúltese la Jurisprudencia 24/88, **DOBLE TRIBUTACION. PRUEBA DE SU DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD**. (Octava Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: II, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1988, Tesis: P./J. 24/88, Página: 133). Esto mismo se resolvió en el caso Martín Bosco Gómez Alzaga c/provincia de Buenos Aires y otro, sentencia del 21 de diciembre de 1999, por la Corte Constitucional Argentina en la que se determinó que: “la tacha de confiscatoriedad requiere ‘una prueba concluyente a cargo del actor’ lo que no ocurrió en la especie ante la escasa idoneidad del peritaje practicado”

⁴⁹⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Julio de 2006, Tesis: 1a. CXIX/2006, Página: 335

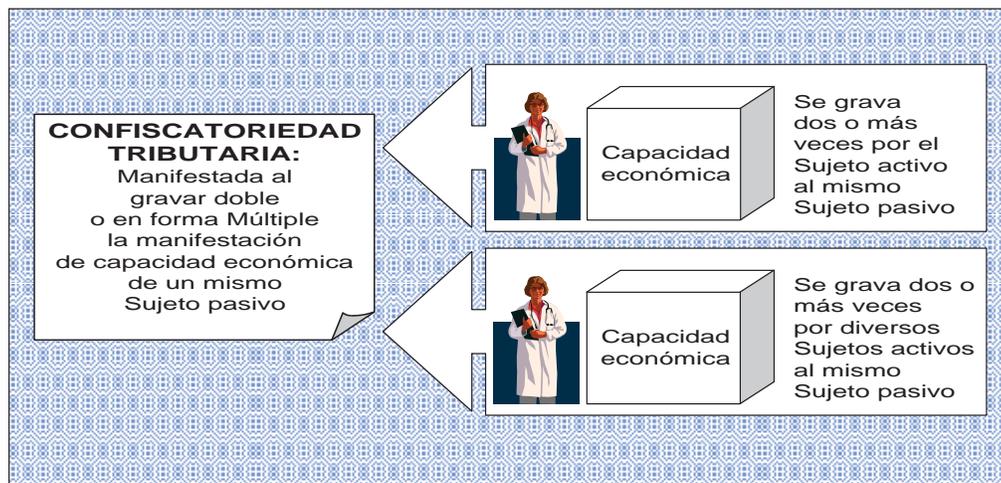
⁴⁹¹ Citado por García Dorado, Ob.Cit., página 237

Por su parte, García Dorado,⁴⁹² agrega que:

“se produce en la doctrina la discusión de si la referencia a tomar para la existencia o no de doble o plurimposición está en la unidad de objeto del tributo o de hecho imponible. Consideremos, en un primer momento, el fenómeno de la doble o plurimposición interna de forma estricta. Esto es, desde el ámbito del hecho imponible como presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la obligación tributaria, En este sentido, se afirma que sobre un mismo objeto del tributo o materia imponible puede el sistema tributario establecer varios tributos, siendo lo determinante para que exista doble o plurimposición que coincidan sus hechos imponibles. Es decir según esta idea, habrá doble o plurimposición interna, de acuerdo con lo establecido en el hecho imponible por la ley de los tributos en cuestión, cuando se produce una coincidencia de gravámenes tributarios que se concretan desde una misma manifestación de riqueza (una misma renta, un mismo patrimonio o un mismo gasto) descrita por el legislador como índice de capacidad económica. O sea, desde esta perspectiva, no habrá doble o plurimposición interna si mediante dos o más tributos se grava una misma riqueza imponible con separación de hechos imponibles jurídicamente diferenciables”.

Sobre este tema, en nuestra opinión, si parafraseamos a Saínz de Bujanda, la doble o múltiple tributación se presentará cuando: haya *“unidad del sujeto pasivo”*, es decir, se grave al mismo contribuyente, haya *“unidad del objeto”*, es decir se grave la misma manifestación de riqueza o capacidad económica, haya *“unidad de tiempo”*, es decir se grave al mismo tiempo dichas manifestaciones de riqueza, pero no consideramos que sea necesario que haya *“unidad del título”*, si entendemos como tal, que la contribución debe llevar el mismo nombre.

En forma esquemática, se representa enseguida, como se materializa la doble o la múltiple tributación, que puede ser nacional (cuando el mismo sujeto activo que grava es nacional) o internacional (cuando el sujeto activo que grava uno es nacional y el otro u otros no).



⁴⁹² Ob.Cit., página 239

3.5.5.3.1.- La Doble Tributación y la “Unidad del sujeto pasivo”. En torno a esta cuestión, es útil traer al estudio la tesis **“VALOR AGREGADO. IMPUESTO AL, NO ES INCONSTITUCIONAL PORQUE CONSTITUYA DOBLE TRIBUTACION”**,⁴⁹³ en donde se razona que *“reiteradamente esta Suprema Corte ha sostenido el criterio de que el gravar la misma fuente impositiva no es inconstitucional; lo que debe cuidarse es que los impuestos no violen los requisitos de equidad y proporcionalidad, ni es verdad que las disposiciones contenidas en los artículos cuya inconstitucionalidad se reclama, al incluir en los valores a los que se aplica la tasa del 10% del impuesto al valor agregado, los demás impuestos pagados por el obligado, hacen más notoria la falta de equidad y proporcionalidad de dicho impuesto que sobrecarga todos esos gravámenes sobre los consumidores que en su gran mayoría son de escasos recursos económicos. El argumento que precede no puede prosperar en virtud de que, aun cuando la mayoría de los causantes del impuesto al valor agregado fueran personas de escasos recursos económicos, ese solo hecho no determina la falta de equidad y proporcionalidad del impuesto, pues de aceptarse lo contrario se llegaría al absurdo de estimar que la Constitución, en su artículo 31, fracción IV, prohíbe que se establezcan impuestos a esa clase de personas; por lo tanto, ese argumento es ineficaz para llevar a la convicción de que se está en presencia de un impuesto desproporcionado e inequitativo”*.

Lo cierto es que en realidad, en el caso estudiado, no podía generarse doble tributación, atendiendo a que el impuesto sobre la renta, derivado de ingresos por arrendamiento lo paga el propietario por otorgar el uso o goce del bien, mientras que en el impuesto al valor agregado, el que lo paga es el consumidor, no quien otorga el uso o goce, es decir, no se trata del mismo sujeto pasivo.

También sobre la *“Unidad del sujeto pasivo”*, es irrelevante que sea o no el mismo sujeto activo el que imponga la carga tributaria, para que se materialice la doble tributación. Por ello, no consideramos acertado la tesis sustentada, por el Pleno de la SCJN,⁴⁹⁴ cuando expresa:

DOBLE TRIBUTACION, SI NO ES LA MISMA ENTIDAD QUIEN ESTABLECE EL TRIBUTO NO PUEDE HABLARSE DE UNA (DECRETO 532 DEL CONGRESO DEL ESTADO DE TAMAULIPAS). *No surge el fenómeno fiscal de la doble imposición entre el impuesto federal sobre ingresos mercantiles y el impuesto sobre operaciones civiles, contenido en el Decreto 532 de 29 de diciembre de 1951, del Congreso del Estado de Tamaulipas, pues basta observar que el primero es creado por la Federación y el segundo por la entidad federativa, para advertir que no se trata de una auténtica doble imposición, al no ser la misma entidad quien establece el tributo; pero todavía en caso de que se tratara de una doble imposición, el*

⁴⁹³ Séptima Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 175-180 Primera Parte, Tesis: Página: 199. Genealogía: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tercera tesis relacionada con la jurisprudencia 57, página 115.

⁴⁹⁴ Amparo en revisión 1300/75, Automotores Roma, S.A. 4 de mayo de 1976, Séptima Época.

quejoso tendría que demostrar a través de pruebas o argumentos la violación a los requisitos de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. ⁴⁹⁵

Ahora bien, es importante precisar, que debe ser real la existencia de la concurrencia de los sujetos activos para gravar la misma fuente o manifestación de riqueza, no una mera posibilidad, por ello consideramos acertado el criterio sustentado por la Primera Sala de la SCJN, cuando determinó:

DOBLE TRIBUTACIÓN. EL ARTÍCULO 43 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO NO ACTUALIZA DICHA FIGURA. *El artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2005, no prevé de manera específica una contribución local, sino que sólo faculta a las entidades federativas para que éstas, a través de una ley local, puedan gravar los ingresos que obtengan las personas físicas por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles o por actividades empresariales. En ese orden de ideas, si el dispositivo en comento solamente establece las directrices que dichas entidades deberán seguir al momento de legislar respecto de tales contribuciones, no es posible que su contenido actualice la figura de la doble tributación, ya que, en todo caso, será la propia ley local la que sumada con la tasa federal de que se trate, pueda desatender la capacidad contributiva del sujeto pasivo y dar como resultado la actualización de tal figura.* ⁴⁹⁶

3.5.5.3.2.- La Doble Tributación y la “Unidad de Objeto”. En torno a ella, es decir que se grave la misma manifestación de riqueza o materia imponible, el Tribunal Constitucional Español, en la Sentencia 37/1987 de 26 de marzo, determina que *“por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí, que en relación con una materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes”.*

Atendiendo al fallo anterior, en nuestro criterio, habrá *“Unidad de objeto”*, cuando se grave la misma manifestación de riqueza o en la misma etapa de producción o elaboración, de no ser así, no habrá doble o múltiple tributación.

⁴⁹⁵ Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 89, Primera Parte, Página: 13

⁴⁹⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Mayo de 2006, Tesis: 1a. LXXXVII/2006, Página: 267

Esta misma corriente de pensamiento la siguió el Pleno de la SCJN en México,⁴⁹⁷ al resolver el Amparo en revisión 5129/72, promovido por Inmobiliaria Rodríguez de Veracruz, S.A. y coagraviados, 21 de noviembre de 1973, cuando concluyó:

*"No puede sostenerse con acierto que se estén en presencia de una duplicidad de impuestos en tratándose de las leyes 72 y 73 de la Legislatura del Estado de Veracruz. En efecto, es oportuno distinguir que actos grava el impuesto predial y cuáles el impuesto sobre arrendamiento y subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles. El artículo 140 de la Ley de Hacienda para el Estado de Veracruz dice en su parte conducente: "Es objeto del impuesto predial: 1. La propiedad de predios urbanos o rústicos ubicados dentro del territorio del Estado...". Una recta interpretación de este precepto revela que el impuesto predial grava únicamente la propiedad o posesión de la tierra; de lo que puede concluirse que, en este caso, el hecho generador del crédito fiscal lo constituye precisamente la propiedad o posesión raíz. Por su parte la Ley número 73, cuya constitucionalidad está sometida a juicio, consigna que el objeto del impuesto que aquí se discute es "el ingreso que se perciba por concepto de arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles o inmuebles ubicados dentro del Estado ...". Lo que indudablemente quiere decir que, en este caso, el hecho que da vida al impuesto es la percepción o ingreso que se obtenga, no por ser propietario o poseedor de un bien raíz, sino por el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Por consiguiente, no existiendo identidad en la fuente impositiva de ambos gravámenes, tampoco puede decirse que haya doble tributación ni infracción alguna al artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal. **ARRENDAMIENTO Y SUBARRENDAMIENTO DE BIENES MUEBLES E INMUEBLES, IMPUESTO DEL 1% SOBRE EL PRODUCTO MENSUAL OBTENIDO DEL. NO PRODUCE DOBLE TRIBUTACION EN RELACION CON EL IMPUESTO PREDIAL (LEGISLACION DEL ESTADO DE VERACRUZ).***

Es decir, en este caso, donde se abordó el estudio sobre la constitucionalidad del impuesto sobre los ingresos por arrendamiento y subarrendamiento frente al impuesto predial, se determinó que no se estaba gravando la misma manifestación de riqueza como lo es la propiedad.

Otros de los fallos del Tribunal Constitucional Mexicano, se refiere a que no se encontró que hubiera doble tributación, - acertadamente-, entre el impuesto predial y los derechos por cooperación, en virtud de que las contribuciones analizadas se generaban por manifestaciones de riqueza distintas, como son **"PLANIFICACION, IMPUESTO PARA OBRAS DE, Y DERECHOS DE COOPERACION NO SE PRODUCE EL FENOMENO DE LA DOBLE TRIBUTACION. LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL"**,⁴⁹⁸ así como **"COOPERACION. EL DECRETO NUMERO 131 DEL**

⁴⁹⁷ Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 59 Primera Parte, Tesis: Página: 37. Genealogía: Informe 1973, Primera Parte, Pleno, página 278.

⁴⁹⁸ Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 56 Primera Parte, Tesis: Página: 46. Informe 1973, Primera Parte, Pleno, página 387.

ESTADO DE TAMAULIPAS, NO IMPLICA UNA DOBLE TRIBUTACION”,⁴⁹⁹

En otro caso, referido al cobro del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, en relación con la expedición de placas, igualmente se determinó que no existe doble tributación. La tesis se titula “**AUTOMOVILES, IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE. NO HAY DOBLE TRIBUTACION POR SU ESTABLECIMIENTO.**”⁵⁰⁰

Para finalizar este análisis, también el Tribunal Constitucional Mexicano, concluyó que no existe doble tributación cuando se cobra la misma contribución (Derechos), pero por supuestos diferentes: uno por la prestación de servicios y otro por otorgar el uso de bienes de la nación. La tesis lleva como rubro **DERECHOS. EL ARTÍCULO 198 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECERLOS POR EL USO, GOCE O APROVECHAMIENTO DE ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS, NO CONSTITUYE DOBLE TRIBUTACIÓN.**⁵⁰¹ y en ella se sustentó:

El pago del derecho para la obtención de permisos para realizar actividades de buceo autónomo, buceo libre, esquí acuático y recorridos de embarcaciones con o sin motor, es diferente al que se entera por el uso del bien del dominio público, por lo que no puede sostenerse que exista doble tributación, ya que mientras el primero se paga por la obtención de un permiso referente a un servicio prestado por la Administración, el segundo se paga por un derecho que permite el uso, goce o aprovechamiento de un bien del dominio público.

⁴⁹⁹ Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 74 Primera Parte, Tesis: Página: 16.

⁵⁰⁰ Séptima Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 11 Primera Parte, Página: 42. Genealogía: Informe 1969, Pleno, página 185. También sobre la doble tributación y la Unidad de Objeto, el Pleno de la SCJN, determinó que no se configuraba ésta en la tesis PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA NI DE SU CONTENIDO DERIVA UNA DOBLE TRIBUTACIÓN y para ello determinó: “en el caso de personas morales la base gravable se determina conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y tratándose de personas físicas que prestan un servicio personal subordinado, para la base gravable se toman en cuenta los ingresos acumulables menos las deducciones, por lo que aun cuando la persona moral cumple con su obligación tributaria sobre la base gravable que constituye su resultado fiscal (mismo del cual forma parte en un 10% la participación de utilidades), y que el trabajador paga el impuesto sobre la renta respecto de los ingresos que representan para él esta percepción (menos la cantidad exenta conforme al artículo 109, fracción XI, de la ley de la materia), lo cierto es que tal situación no configura una doble tributación sobre la misma fuente gravable pues de acuerdo con el sistema que establece la ley, los ingresos percibidos por personas morales y físicas y el mecanismo que debe observarse para el pago del tributo, emanan de conceptos diversos y son exigibles a distintos sujetos pasivos de la contribución; de ahí que no se viola el principio de proporcionalidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta tributan de conformidad con su respectiva capacidad económica y atendiendo al haber patrimonial que a cada uno corresponde. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Septiembre de 2004, Tesis: P. L/2004, Página: 12

⁵⁰¹ Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Septiembre de 2004, Tesis: 2a. LVII/2004, Página: 345.

3.5.5.2.- Propuesta de solución a la Doble Tributación Nacional. Una propuesta de solución, la realiza Pérez de Ayala,⁵⁰² a través de lo que denomina *“Imposición diversificada”* y establece que es aquella en la que el legislador *“divide o fragmenta la capacidad económica del sujeto y la reparte sin agotar en dos o más tributos diferentes aunque con igual hecho imponible”*, sin embargo, coincidiendo con García Dorado *“no apreciamos coordinación en esta forma de establecer y exigir tributos, ya que no encontramos por ninguna parte. . . una técnica o procedimiento correcto para no sólo evitar una excesiva imposición sino para conocer cual es la intensidad de imposición sobre una riqueza imponible y un determinado contribuyente”*.

Por ello concluye García Dorado,⁵⁰³ que *“la capacidad económica del sujeto es única y sus posibilidades de hacer frente al pago de los tributos también, es decir, la capacidad económica subjetiva del contribuyente debe ser la referencia indispensable para que la tributación no alcance efectos confiscatorios”*.

Sobre ello podemos citar el criterio de la Segunda Sala de la SCJN,⁵⁰⁴ en la que declaró inconstitucional el Impuesto adicional para fomentar la corriente turística en el Estado de Guerrero, en virtud de que se acreditó una doble tributación, al gravarse dicha prestación de servicios con el impuesto al valor agregado y con el impuesto local. Dicha tesis estableció:

“Conforme a lo previsto en los artículos 50 de la Ley de Hacienda y 13 de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete, ambas del Estado de Guerrero, con el fin de fomentar la corriente turística se causará un impuesto adicional, entre otros, sobre los derechos por consumo de agua potable de las zonas turísticas del mencionado Estado, aplicando una tasa del quince por ciento. Ahora bien, si de la interpretación literal y sistemática de lo dispuesto en los artículos 14, 15, 17 y 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como séptimo transitorio del decreto de reformas a este ordenamiento, publicado el treinta de diciembre de mil novecientos noventa y seis, durante el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete, se advierte que entre los servicios que se encuentran sujetos al pago del impuesto al valor agregado se ubican los servicios públicos individualizados que presta la administración pública local o municipal, entre ellos, aquellos a los que corresponde como contraprestación el pago de los derechos por servicio de suministro de agua potable para uso no doméstico, debe concluirse que el referido impuesto local transgrede el convenio de adhesión al sistema de coordinación fiscal celebrado el diecinueve de octubre de mil novecientos setenta y nueve por la mencionada entidad federativa y la Federación y, por ende, los citados artículos 50 y 13 carecen de fundamentación, lo que se traduce en una violación a la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 de la Carta Magna, pues resulta inconcuso que entre

⁵⁰² Citado por García Dorado, Ob.Cit., página 242

⁵⁰³ Ob.Cit., página 244

⁵⁰⁴ Tesis: 2a. CLXXI/2000, Amparo en revisión 2240/97. Inmobiliaria Pedro de Alvarado, S.A. de C.V. 11 de octubre del año 2000

los hechos imponibles del impuesto local para fomentar la corriente turística se encuentra la actividad consistente en el desarrollo del servicio público relativo al suministro de agua potable recibido en las zonas turísticas del Estado de Guerrero, ya que aun cuando se fije como base gravable de tal contribución el monto de los derechos que se pagan por el mencionado servicio, ello no permite desconocer que la respectiva carga impositiva tiene como hecho imponible el servicio público de referencia; máxime que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1o. de la citada ley federal, por la prestación de la misma actividad el impuesto al valor agregado que se genere debe trasladarse a quien reciba el suministro de agua potable, provocándose una doble tributación que recae sobre los mismos sujetos y respecto del mismo hecho imponible, el desarrollo del servicio público relativo al suministro de agua potable. **COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y EL ESTADO DE GUERRERO. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE HACIENDA Y DE LA LEY DE INGRESOS DE ESA ENTIDAD, QUE REGULAN EL IMPUESTO PARA FOMENTAR LA CORRIENTE TURÍSTICA, EN CUANTO GRAVAN EL SERVICIO DE AGUA POTABLE RECIBIDO EN LAS ZONAS TURÍSTICAS, TRANSGREDEN EL CONVENIO DE ADHESIÓN RELATIVO Y, POR ENDE, SON VIOLATORIAS DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL AÑO DE 1997).** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Página: 430

Es de aclararse que la Segunda Sala de la SCJN, nunca arribó a la conclusión de que dicha impuesto fuera confiscatorio, ni que atentara con la capacidad tributaria, su conclusión para declararlo inconstitucional fue la *“falta de fundamentación”*, y por ende se contravenía el principio de legalidad y así lo corrobora en la Tesis: 2a. CLXXIII/2000 **“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. REGLAS PARA DETERMINAR SI UN TRIBUTOS LOCAL SE TRADUCE EN UNA VIOLACIÓN AL RESPECTIVO CONVENIO DE ADHESIÓN Y, POR ENDE, SE SUSTENTA EN UN ACTO LEGISLATIVO CARENTE DE FUNDAMENTACIÓN”**.⁵⁰⁵ Destacamos que expresamente dicha Segunda Sala, si reconoce que existe doble tributación que afecta al contribuyente, cuando expresa *“provocándose una doble tributación que recae sobre los mismos sujetos y respecto del mismo hecho imponible, el desarrollo del servicio público relativo al suministro de agua potable”*.

Nuestra propuesta de solución a este problema de la doble o múltiple tributación, la desarrollamos en el Capítulo IV de este trabajo y va referida fundamentalmente al requerimiento impostergable de que desde las cartas fundamentales se definan las fuentes impositivas de los ámbitos de gobierno o bien, se establezcan directrices desde las constituciones, para que previo al establecimiento de un tributo se determine por algún órgano de gobierno o comisión gubernamental, si éste no provoca doble o múltiple tributación.

⁵⁰⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Página: 437

3.5.5.4.- La Doble Tributación Internacional. Llama la atención, que las únicas referencias que encontramos sobre la doble imposición o tributación, son las Constituciones de **Guatemala** (Artículo 243) *“Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”*, así como la de **Paraguay** (artículo 180), cuando determina; *“No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador de la obligación tributaria. En las relaciones internacionales, el Estado podrá celebrar convenios que eviten la doble imposición, sobre la base de la reciprocidad”*.

Es decir, lo anterior nos revela, que el poder constituyente en las constituciones iberoamericanas fue omiso en regular o dar directrices para regular la problemática de la doble tributación, sea nacional o internacional. Según el modelo de convenio para evitar la doble tributación de la OCDE, en su parte introductoria, se entiende como doble tributación o imposición a *“la aplicación de impuestos comparables en dos Estados, sobre el mismo contribuyente, con respecto a la misma materia imponible y por iguales periodos”*.

La inquietud jurídica para tratar de solucionar este problema, que conlleva a que un mismo ciudadano se encuentre, de pronto, sujeto a dos sistemas tributarios nacionales para el pago de la contribución se remonta hasta 1921, según Herbert Bettinger.⁵⁰⁶

En materia de la doble tributación internacional, con el fin de solucionarla, en virtud de que incide en la inversión y estímulo fiscal en las naciones, se celebran convenios para evitar la doble tributación y cuya objeto o finalidad consiste en buscar *“a su vez que la inversión no tenga como impedimento una tasa de retención que desestime a las partes a la celebración de un negocio, que además de generar recaudación permite la creación de nuevas fuentes de trabajo y la demanda de servicios, entre otros. Para esto, los Estados también pretenden homogeneizar las tasas de retención que se aplican en sus respectivos territorios, y que éstas sean acordes con la carga fiscal que se debe observar en el país de donde son residentes. . . si bien los convenios para evitar la doble tributación, brindan seguridad al contribuyente al pagar sólo una vez un gravamen, esto es correcto a nivel federal, sin embargo, en aquellos países donde por ejemplo, el impuesto sobre la renta se causa también a nivel local o estatal, éste al no quedar contemplado, en los acuerdos bilaterales, implica un pago no acreditable o deducible bajo del procedimiento del convenio celebrado y por lo tanto representa una carga tributaria independiente y definitiva.”*⁵⁰⁷

⁵⁰⁶ Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación, Ediciones ISEF, 10ª Edición, México 2002, página 72. A decir de este autor, *“Estos trabajos se iniciaron por la Sociedad de las Naciones seguidos por la Organización de Cooperación Económica Europea hoy llamada Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. . .”*

⁵⁰⁷ Herbert Bettinger, Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación, Cuarta Edición, Ediciones ISEF, México 1994, Introducción.

Este instrumento jurídico para atemperar la doble o múltiple tributación, es reconocido en México, por el Pleno de la SJCN,⁵⁰⁸ y para ello determina:

DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. MEDIDAS QUE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA HA ADOPTADO PARA EVITARLA. *Las medidas para mitigar la doble imposición internacional, que genera conflictos positivos de sujeción entre los Estados y distorsiona la competencia en el comercio internacional, se basan principalmente en el establecimiento de métodos de exención y de acreditamiento del impuesto sobre la renta, correspondiendo adoptarlas, en principio, al Estado del residente en el extranjero, porque dicho tributo se basa en el principio de renta mundial; sin embargo, los Estados en los que aquél realiza el hecho imponible también pueden prever medidas unilaterales o bilaterales para evitar esa práctica tributaria, o la combinación de ambas, como lo ha hecho México, mediante la celebración de convenios; disponiendo exenciones, como las contenidas en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el propósito de no imponer mayores cargas a esos contribuyentes; o bien, deduciendo del impuesto que debe cubrir el contribuyente en su lugar de residencia, el tributo que pagó en el lugar de la fuente o, en su caso, no acumulando al ingreso gravable en el país de residencia el obtenido en el Estado de la fuente, como lo señala el artículo 6o. de la Ley citada.*

Actualmente, existen tres modelos de convenios de uso generalizado, como son el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE); el de los Estados Unidos de América (USA), así como el conocido como Pacto Andino (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela). Cabe destacar que el Primer Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación fue el Modelo de la ONU, mismo que fue publicado en 1980 y su última publicación es del 15 de octubre de 1980.

Pese a lo anterior, podemos agregar como conclusión, que para evitar la doble tributación internacional, es necesario que desde el texto constitucional se establezcan directrices, facultando al poder constituido para que dentro lo posible, se evite ésta entre los países, permitiendo que por ejemplo, los nacionales de un país puedan acreditar el impuesto pagado en el otro, tal y como sucede por ejemplo, en México, en la ley del impuesto sobre la renta.

3.5.6.- La Confiscatoriedad en la Tributación manifestada en desviarse de su finalidad el ingreso tributario y no atender el gasto público. Como ya lo dijimos esta es una de las formas en que se manifiesta la confiscatoriedad, cuando los ingresos pagados por el contribuyente, no tienen un destino público racional y eficiente. Sobre esta forma de confiscatoriedad, es aplicable la idea de Ballaguer

⁵⁰⁸ Jurisprudencia 60/2006, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Mayo de 2006, Página: 7.

Callejón,⁵⁰⁹ en el sentido de que *“ya no se trata de limitar el poder estatal frente a la sociedad, sino, por el contrario, de regularlo para que actúe sobre la propia sociedad, a instancias de ella misma, en virtud de la democratización del Estado”*.

Consideramos que es muy discutible que se cumpla con la garantía del destino de la contribución o del tributo, sino se ha aprobado el presupuesto de egresos de un país, o se encuentra controvertido éste, sin embargo la Segunda Sala de la SCJN, en México, estimó que había ninguna irregularidad y para ello sustentó:

La impugnación vía controversia constitucional del Presupuesto de Egresos de la Federación para 2005, no trae como consecuencia que para el citado ejercicio no se tenga un Presupuesto de Egresos, ni mucho menos que no exista en un documento único que lo contenga como lo exigen los principios de anualidad y unidad y que, por ello, la limitación en la deducción de los intereses prevista en el numeral 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgreda el principio tributario de destino al gasto público previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque aun cuando se estimare que el respectivo proceso legislativo es contrario a la Constitución y que, por ese motivo, se declarara la invalidez de las partidas relativas, ello no podría abarcar la nulidad de todo el presupuesto, pues la impugnación de ciertas partidas no incide en la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación para el mismo ejercicio, ni de los ordenamientos jurídicos en que se establecen diversas contribuciones, como es la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que los impuestos que por esas vías se recauden se destinarán a solventar el gasto público independientemente del resultado de la impugnación; aunado a lo anterior, es de considerar que el Presupuesto es una norma de programación de egresos por lo que la transferencia de los gastos a las diversas entidades en él contempladas no es inmediata, esto es, los traspasos se verifican mediante un mecanismo de calendarización que depende de manera directa de los ingresos del Estado y no de la entrada en vigor del decreto presupuestario. **RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).**⁵¹⁰

Referente a la garantía del destino público de las contribuciones, también en México, el Tribunal Constitucional, sustenta que es suficiente para cumplirla, cuando el producto de la recaudación obedezca a un gasto que beneficie en forma directa a la colectividad y para ello razona: *“Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás*

⁵⁰⁹ Rubio Llorente en su obra “La Constitución como fuente del Derecho”, lo llama “el estado de la Sociedad”. *“Constitución y Ordenamiento Jurídico”, Teoría de la Constitución*, Ob.Cit., página 182.

⁵¹⁰ Jurisprudencia: 2a./J. 83/2007, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Mayo de 2007, Página: 1080

*impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. “CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.*⁵¹¹

En España, la finalidad en el tributo, fue discutida en los tribunales, al reclamarse la inconstitucionalidad del *Impuesto sobre Actividades Económicas*, que fue resuelta por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias,⁵¹² habiéndose dicho “*que el impuesto es confiscatorio al no tener como contrapartida una inversión adecuada en Bajamar-municipio demandado- en forma de servicios públicos*”.

Es decir, consideramos que debe haber una interactuación entre sociedad y estado, en el tributo que se cobra al contribuyente, con el ingreso recaudado por este concepto, por el estado y así lo reconoce, la Corte Constitucional Colombiana, (lo denomina reciprocidad) en la Sentencia C-261-02, cuando explica:

“El deber constitucional impuesto a los ciudadanos en el artículo 95-9 de la Carta Política, tiene como fundamento el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre estos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho. Pero dicho deber estará siempre enmarcado dentro de los principios de justicia y equidad. PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN DEBERES CONSTITUCIONALES-Contribución al financiamiento de gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

De tal manera, que para justificar el deber de tributación de los contribuyentes, no sólo es necesario que se eviten imponer tasas excesivas o se tome una base irreal para el pago del tributo, sino que además, los ingresos percibidos deben tener un destino racional y eficiente en relación con éstos.

Para demostrar lo anterior, en el gráfico siguiente, podemos observar como existen países que tuvieron una recaudación tributaria alta, como por ejemplo, Brasil y Bolivia, pero el IDH, que refleja el grado bienestar de la población no es el adecuado, considerando que ambos países ocuparon en el 2006, los lugares 69 y 155 en el IDH.

⁵¹¹ Jurisprudencia 106/1999, Novena época, SJF y su Gaceta, Tomo: X, Noviembre de 1999, Página: 26. En el mismo sentido, véase la Jurisprudencia 106/99, con el rubro “IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV”, Pleno de la SCJN, Séptima época, SJF, Tomo: 181-186 Primera Parte, Página: 244

⁵¹² Sentencia del 23 de septiembre de 1994, Citada por Naveira Casanova, Ob.Cit., Página 204

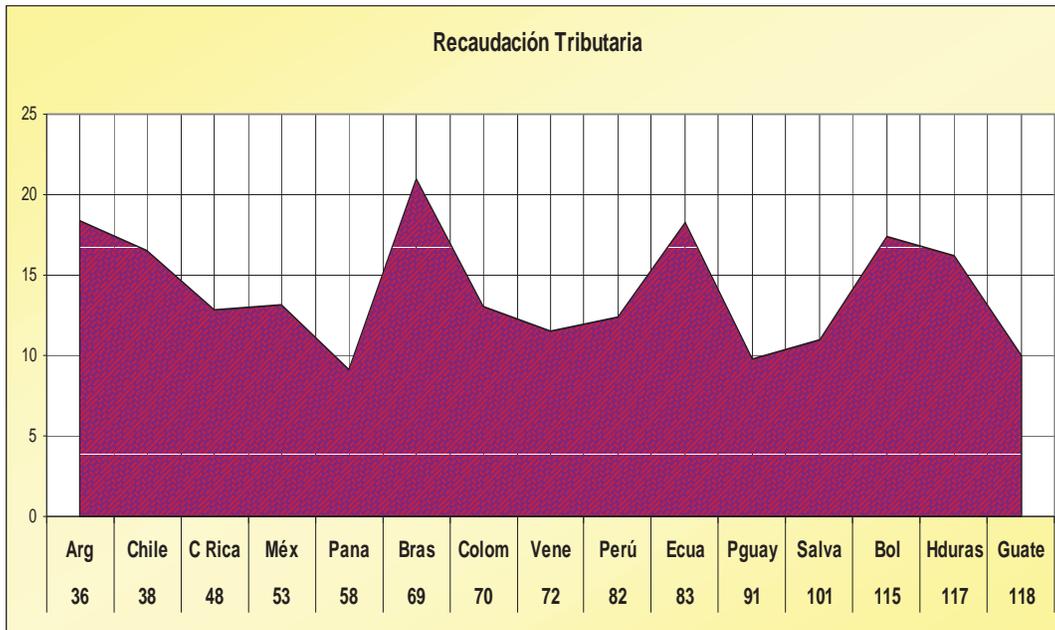


Gráfico propio considerando el **Informe del IDH del año 2006 de la ONU y La reforma de las instituciones fiscales en América Latina**. Eduardo Lora* Mauricio Cárdenas**. *Banco Interamericano de Desarrollo **Fedesarrollo. Documento de Trabajo #559.

Por ejemplo en el Fallo Marcelo A. Montarcé v. Dirección Nacional de Aduanas,⁵¹³ la Corte Constitucional Argentina determinó que era válido cobrar por la importación de discos clásicos para uso personal, “*gravámenes representativos de una o más veces el valor de la mercadería objeto de importación*”.

Bajo esta línea de pensamiento, en analizar la confiscatoriedad en el tributo, tendríamos que cuestionarnos si el Estado, está aplicando estos ingresos percibidos, con tasas excesivas, para promocionar y fortalecer, a través de estímulos fiscales, la industria nacional, con el fin de que pueda producir las mercancías que se importan.

Otro supuesto, que es más recurrente se refiere a las tasas excesivas que van del 60 al 80%, en materia de tributos sobre bebidas alcohólicas y tabacos, que los Estados imponen para disuadir de su consumo y que los tribunales constitucionales lo han declarado como constitucionales. Por ejemplo, existe la Sentencia del Tribunal Constitucional de Chile, Rol 280, en la que se dijo:

“23º. Que, históricamente los impuestos impugnados y especialmente al tabaco no han impedido de manera alguna el pleno ejercicio de las actividades económicas de las empresas del giro, lo que constituye un hecho público y notorio el que deriva además de la falta de productos que los

⁵¹³ Fallos 289-443 del 17 de septiembre de 1974, citado por Rodolfo R. Spisso, Ob.Cit., página 470.

sustituyan.

. . .

Semejante tratamiento se observa, también, en el derecho comparado, donde el tabaco tiene un alto porcentaje de impuesto sobre el precio final. A saber: Argentina 70%, Brasil 75%, Costa Rica 75%, Bélgica 75%, Dinamarca 84%, Francia 75%, Grecia 73%, Gran Bretaña 78%, Italia 72,69, Portugal 81%

Ello no ha afectado la viabilidad de las empresas ya que igualmente, es un hecho público y notorio que, en general, todas ellas han crecido y se encuentran en una buena posición no obstante los gravámenes discriminados que hasta este momento les afectan.

Por su parte, las distribuidoras de petróleo y sus derivados no van a verse afectadas por esta alza de impuesto ya que, en definitiva serán los usuarios quienes deberán soportarla.

No se ve como el inmenso parque automotriz vaya a disminuir o dejar de circular porque se aumente el impuesto a los combustibles. Ello se traduce en que las empresas del giro podrán continuar desarrollando su actividad económica;

El mismo criterio se sustentó, sobre la tasa excesiva a la enajenación de bebidas alcohólicas, en el impuesto especial sobre producción y servicios, en México, en el que la Primera de la Sala de la SCJN,⁵¹⁴ fijo la directriz siguiente:

“El establecimiento del impuesto especial sobre producción y servicios, tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas, al aumentar el costo de su consumo a través de un gravamen que actúa como sobreprecio, constituye un medio utilizado por el legislador cuyo propósito es desincentivar el consumo del alcohol y así dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 117, último párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en combatir el alcoholismo, además de que se trata de una medida de protección que se justifica porque es legítimo que en este caso el propio Estado tome ciertas medidas a favor de los integrantes de la comunidad, puesto que se considera que éstos, al decidir de forma perjudicial para su persona, no se encuentran en condiciones de diseñar autónomamente su plan de vida ni tener plena conciencia de sus intereses o actuar consecuentemente a favor de ellos. Atento a lo anterior, se concluye que el impuesto especial sobre producción y servicios, tratándose de enajenación de bebidas alcohólicas, al imponer un gravamen que actúa como sobreprecio para desalentar su consumo, no sólo tiene como consecuencia inmediata el aumento en el monto que deberán desembolsar quienes adquieran dichos bienes, sino que también hace evidente que éstos efectúan la compra con absoluta conciencia del hecho, ya que al ejercer la opción de consumir alcohol, aun con el sobreprecio generado por el impuesto, están tomando una decisión autónoma e informada, pues su pago conlleva la determinación de sobreponerse a las medidas establecidas por el Estado para

⁵¹⁴ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Diciembre de 2004, Página: 364

desincentivar el consumo de bienes que considera dañinos. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL GRAVAMEN QUE ESTABLECE PARA LA ENAJENACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS OBEDECE AL MANDATO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 117, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Aquí la forma de reclamar la confiscatoriedad, sería en el mismo tenor antes indicado, es decir, que medidas ha implementado el Estado, con los ingresos percibidos por los gravámenes impuestos, tanto para la prevención de la adicción, como para tratar el padecimiento.

Por lo anterior, nuestra propuesta, vinculando lo antes expresado, sería que los textos constitucionales Iberoamericanos, obliguen al Estado a destinar específicamente una porción representativa de los ingresos obtenidos por los tributos que tienen como finalidad disuadir los consumos que afecten a la industria nacional (importación), la salud (bebidas alcohólicas y tabaco), o el medio ambiente (gasolina o gas) y que lamentablemente no encontramos en ninguna de las constituciones iberoamericanas analizadas.

CONCLUSIONES:

Primera: Que las constituciones iberoamericanas, regulan en forma dispersa y sin un orden lógico, a la justicia fiscal como sistema, por lo que proponemos que se incorpore este principio a las cartas fundamentales, lo que desde luego ayudará a que los tribunales constitucionales, cuando conozcan asuntos que sean sometidos a su resolución, en este ámbito, posean más argumentos y tengan una visión integral de los derechos fundamentales del contribuyente, en contrapeso al deber de tributación.

Segunda: Que entendemos como sistema tributario justo, aquel que articula el deber de tributación del gobernado, respetando los principios de capacidad tributaria, equidad o igualdad fiscal y de no confiscatoriedad en la tributación.

Tercera: Que la capacidad tributaria del contribuyente debe considerar su aspecto absoluto u objetivo, es decir, considerando todas las manifestaciones de riqueza susceptible de ser gravadas, pero también atendiendo a las condiciones subjetivas del gobernado, es decir, en el sentido de que no todas las manifestaciones económicas o de consumo son reveladoras de ésta.

Cuarta: Que la capacidad tributaria subjetiva o relativa, debe respetar el derecho al mínimo vital o mínimo exento de los contribuyentes, que significa aquella parte del patrimonio indispensable para la subsistencia de las personas físicas y que no son reveladores de dicha capacidad.

Quinta: Que la capacidad tributaria, debe analizarse también, atendiendo al hecho imponible de cada contribución, en virtud de que no todos los tributos se basan en

la manifestación de riqueza o de consumo del gobernado, de tal manera que la carga impositiva sea lo más apegado, al hecho económico que la genera.

Sexta: Que la progresividad en la tributación, debe analizarse como un instrumento de la capacidad tributaria, toda vez que permite medir en forma cuantitativa, la carga fiscal impuesta a través de tarifas o tasas que deben incrementarse, en la medida que crezca la renta gravable y que es útil para medir la carga impuesta tanto en los impuestos directos, como en los indirectos y en general, para cualquier contribución.

Séptima: Que la equidad o igualdad tributaria, en sentido positivo, se basa en el principio de generalidad para gravar a todos los sujetos, hechos imponible y situaciones económicas consideradas por la norma y en sentido negativo, tiende a discriminar en forma razonada, a sujetos y situaciones económicas que deben regularse en forma diferente

Octava: Que la exención fiscal, junto a los subsidios, estímulos o reducciones impositivas, son beneficios tributarios que son utilizados por el legislador para discriminar en forma razonada, a los sujetos o hechos imponible o actividades económicas que requieren un tratamiento diferencial.

Novena: Que el principio de no confiscatoriedad en la tributación, es autónomo al de capacidad tributaria y al de equidad o igualdad fiscal y se manifiesta a través de tres formas: la primera cuando no permite una *“ganancia razonable”* o provoca una *“afectación patrimonial”*; la segunda cuando genera *“presión tributaria”*, que es representada por la denominada *“doble imposición o plurimposición”* y; la tercera, referida al *“destino de la contribución”* y que equivale a que si el sujeto pasivo es obligando a contribuir al gasto público y por lo tanto se le desposee de determinados bienes, debe haber correspondencia en el gasto público, es decir, el ingreso de la contribución, debe revertirse a la sociedad en una forma justa y adecuada.

Décima: Que existe doble o múltiple tributación cuando haya *“unidad del sujeto pasivo”*, es decir, se grave al mismo contribuyente, haya *“unidad del objeto”*, es decir se grave la misma manifestación de riqueza o capacidad económica, haya *“unidad de tiempo”*, es decir se grave al mismo tiempo dichas manifestaciones de riqueza, pero no consideramos que sea necesario que haya *“unidad del título”*, si entendemos como tal, que la contribución debe llevar el mismo nombre.

Décima Primera: Que corresponde al Estado, desde la carta fundamental, establecer medidas que eviten o atenúen los efectos de la doble o múltiple tributación, tomando en cuenta para ello, las cargas fiscales que tiene el contribuyente, tanto por las contribuciones que se generan en el exterior, como las generadas en el país, para evitar que haya confiscatoriedad en la tributación y por ende, procurar que la justicia fiscal como sistema aplique.

Décima Segunda: Que proponemos, que desde los textos constitucionales

iberoamericanos, se obligue al Estado a destinar específicamente una porción representativa de los ingresos obtenidos por los tributos que tienen como finalidad disuadir los consumos que afecten a la industria nacional (importación), la salud (bebidas alcohólicas y tabaco), o el medio ambiente (gasolina o gas).⁵¹⁵

⁵¹⁵ En torno al destino racional de los ingresos que un estado democrático debe observar, Pío XII, en audiencia brindada el 3 de octubre de 1956, a los participantes al X Congreso de la International Fiscal Association, señaló en las partes pertinentes de su discurso: *"No cabe duda alguna acerca del deber de cada ciudadano de cargar con una parte de los gastos públicos. Mas el Estado, por su parte, como encargado de proteger y promover el bien común de los ciudadanos, tiene la obligación de repartir entre éstos únicamente las cargas necesarias y proporcionales a sus recursos"*; agregando: *"El impuesto no será considerado, entonces, como una carga siempre excesiva y más o menos arbitraria, sino que representará, en un Estado mejor organizado y más apto para conseguir el funcionamiento armónico de las distintas actividades de la sociedad, un aspecto acaso humilde y muy material, pero indispensable, de la solidaridad cívica y del aporte de cada cual al bien de todos"*.

**CAPITULO IV:
LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA
DEL CONTRIBUYENTE,
ATENDIENDO A LA NO ARMONIZACIÓN
DE LAS FUENTES IMPOSITIVAS,
EN LOS ESTADOS FEDERALES.**

4.1.- Antecedentes del Federalismo. 4.1.1.- *Diversos conceptos de Federalismo.* 4.1.2.- *El Federalismo Fiscal.* **4.2.- Las Fuentes Impositivas del denominado “Gobierno Federal” o Federación, en las Constituciones Iberoamericanas.** 4.2.1.- *Los criterios de la SCJN sobre las facultades exclusivas del Gobierno Federal o de la Federación en México.* 4.2.1.1.- *Instituciones de Crédito y Seguros.* 4.2.1.2.- *Servicios Públicos concesionados.* 4.2.1.3.- *Gasolina y productos derivados del petróleo.* **4. 3.- Las Fuentes Impositivas del denominado nivel local o gobierno de Las Entidades Federativas o provincias.** **4.4.- Las Fuentes Impositivas del denominado nivel gobierno del Distrito Federal o de la Capital Federal.** **4.5.- Las Fuentes Impositivas del denominado nivel municipal o gobierno municipal.** 4.5.1.- *Los criterios de la SCJN, en México, sobre las facultades exclusivas tributarias de los municipios.* **4.6.- Las diversas propuestas y soluciones implementadas en las Constituciones Iberoamericanas, para determinar las fuentes impositivas en cada nivel de gobierno y otorgar seguridad jurídica al contribuyente en el Federalismo Fiscal.** 4.6.1.- *Establecimiento de una lista de fuentes impositivas.* 4.6.1.1.- *El de Lista de fuentes exclusivas para cada nivel de Gobierno.* 4.6.1.2.- *El de Lista exclusiva para la Federación, reservando las demás para los Estados o Entidades Federativas.* 4.6.1.3.- *El de Lista exclusiva para la Federación, reservando las demás para los Estados o Entidades Federativas, pero otorgando facultades implícitas a la Federación.* 4.6.1.4.- *El de Lista exclusiva para la Federación, reservando las demás para los Estados o Entidades Federativas, pero con facultades expresas a la Federación para gravar cualquier otra*

fuente que requiera para cubrir el Presupuesto de Egresos, incluso por causas de emergencia pública. 4.6.1.5.- El de Lista de fuentes impositivas para la Federación y de los Estados. 4.6.2.- El sistema en el que el poder constituido, señala las directrices para evitar, corregir o subsanar la concurrencia tributaria de los niveles de gobierno o le establece ciertas directrices al poder constituido.

*“un federalismo verdadero,
“exige que la constitución se imponga
no sólo a los estados miembros,
sino también a los órganos federales”.*
“El Federalismo en América Latina”,
Durand.

(citado por Francisco Fernández Segado)

En el capítulo anterior, concluimos el análisis de los principios constitucionales tributarios, materializado en la justicia fiscal como sistema que incorpora a la capacidad tributaria, a la equidad o igualdad fiscal y a la no confiscatoriedad en la tributación.

Toca ahora, analizar en este capítulo, otra de las garantías fundamentales que consideramos debe gozar el contribuyente, cuando reside en estados federales y coexisten varios niveles de gobierno que tienen atribuciones para imponer contribuciones. Lo anterior genera inseguridad jurídica, en forma directa, cuando los niveles de gobierno, no tienen definidas y delimitadas las fuentes impositivas que pueden gravar, en virtud de que se carece de certeza, cuál es el límite que tienen cada nivel de gobierno para establecer obligaciones tributarias al contribuyente.

De manera indirecta, se materializa incertidumbre legal para el gobernado, por la no delimitación de las fuentes impositivas, cuando *“Las políticas públicas no se definen, ni los servicios públicos necesariamente se prestan, por quien tiene mejor información sobre las preferencias y necesidades locales. Asimismo, se vuelve más difícil atribuir responsabilidades por el desempeño en la prestación de los servicios entre las autoridades relevantes. Es decir, no queda claro cuál es el orden de gobierno que responde en un momento dado por deficiencias en los servicios. Adicionalmente, se vuelve más compleja la definición de políticas y la planeación, por la incertidumbre acerca de las acciones que tomarán los distintos órdenes de gobierno”.*⁵¹⁶

En relación con el concepto de seguridad jurídica, partimos del concepto de que ésta,⁵¹⁷ en su primera concepción va referido *“a la sujeción de los poderes públicos al derecho”* y *“tiene que ver con la previsibilidad de nuestras acciones en cuanto a sus consecuencias jurídicas y otra que está referida al funcionamiento de los poderes públicos”.*

⁵¹⁶ Gustavo Merino, **Federalismo fiscal: diagnóstico y propuestas**. www.bibliojuridica.com

⁵¹⁷ Miguel Carbonel, **Los Derechos Fundamental en México**, Editorial Porrúa S.A. de C.V., México 2005, página 587. La definición que cita dicho autor se basa en el Concepto de Pérez Luño que nos habla de *“corrección estructural”*, es decir, ésta *“busca que la ‘estructura’ del ordenamiento sea correcta (sea justa, para decirlo en otras palabras) y que también lo sea su ‘funcionamiento’* y en la *“corrección funcional”*, se *“exige que podamos garantizar el cumplimiento generalizado de las reglas establecidas por el ordenamiento jurídico a los particulares, así como la regularidad de la actuación de las autoridades”*

Por su parte, la Segunda Sala de la SCJN en México, determina que la garantía de seguridad jurídica, ante los actos de autoridad *“debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades”*.⁵¹⁶

Bajo esta consideración, los elementos mínimos para el contribuyente, se harían consistir, en que éste tenga definido claramente los ámbitos en los que cada nivel de gobierno puede afectar su patrimonio, a través de las contribuciones, precisamente para que no haya arbitrariedades de la autoridad fiscal.

El análisis se centra en el denominado del federalismo fiscal, es decir, aquél que estudia las relaciones hacendarias, entre los niveles de gobierno. Debo destacar que la gran mayoría de la doctrina, tratándose del federalismo fiscal, critica la anarquía legislativa que existe para determinar las fuentes impositivas de cada nivel de gobierno, pero desde la óptica de los entes gubernamentales, sin considerar al contribuyente.

Para el estudio, estamos considerando las *Constituciones de Argentina, Brasil, España, México y Venezuela*.⁵¹⁷ Incorporamos al análisis el caso de España, que aunque no es un estado federal, aplica la descentralización administrativa, desde la constitución para otorgar competencias a las comunidades autónomas y regiones, lo que ha llevado al Tribunal Constitucional Español a realizar diversos pronunciamientos sobre el tema.

Por ello en nuestro análisis, estamos considerando que la no delimitación de las fuentes impositivas en cada nivel de gobierno, es uno de los problemas serios y de mayor impacto económico para el gobernado, en virtud de que al no delimitarse o asignarse fuentes exclusivas en los niveles de gobierno, ha traído y trae por consecuencia, además de la inseguridad jurídica, que se provoque la doble o múltiple tributación, en detrimento de éste.

⁵¹⁶ **GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.** Jurisprudencia 144/2006, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Octubre de 2006, Página: 351.

⁵¹⁷ Allan R. Brewer, *“El Estado Federal Descentralizado y la Centralización de la Federación en Venezuela”*, señala que después de los Estados Unidos de Norteamérica, Venezuela, en la Constitución Federal para los Estados de Venezuela sancionada el 21 de diciembre de 1811, es “el primer país del mundo que adoptó a forma federal del Estado, la cual venía de ser recién creada en Norteamérica a partir de 1787”. *Federalismo y Regionalismo*, Coordinadores: Diego Valadés y José María Serna de la Garza, Universidad Nacional Autónoma de México y Tribunal Superior de Justicia del Estado de Puebla, México 2005. A decir de Jimena Esquivel Leáutaud, Gmma Jiménez O’Farril y Beatriz Dávila, “En el caso de América Latina, se presenta un análisis detallado de los modelos federales, así como una descripción de los sistemas de gobierno de cada país, puesto que aún repúblicas unitarias como Colombia, Perú y Ecuador, tienen importantes elementos federalistas de descentralización en sus Constituciones y prácticas políticas”. *Modelos comparados del federalismo: América Latina, Sudáfrica, Estados Unidos, Canadá, Alemania, Austria, Bélgica y Suiza.* www.celag.edu.mx/federalismocomp.pdf

Incluso, en los casos de que las constituciones prevén un sistema para lograr coordinación en la concurrencia impositiva, como son los países de Argentina, Brasil y Venezuela, nunca toman en cuenta al gobernado, que es el sujeto pasivo que al final de cuentas debe contribuir al gasto público.

No pasamos por alto la opinión de Gustavo Merino⁵¹⁸, cuando expresa que *“En la asignación de las potestades tributarias es recomendable tomar en cuenta las responsabilidades de gasto. En principio, promover una adecuación entre ambas a nivel local conduce a un manejo más eficiente y responsable de las finanzas públicas por parte de los gobiernos locales. Con base en lo expuesto anteriormente, sin embargo, cierta centralización fiscal es recomendable, por lo que se generará un desequilibrio vertical, en cuyo caso será necesario recurrir a transferencias del gobierno nacional. La manera como se distribuyan los recursos tendrá entonces un efecto sobre la cantidad y tipo de servicios y bienes públicos prestados por los gobiernos locales”*.

Se analizan y comparan cada una de las fuentes impositivas de los niveles de gobierno, como son: *el gobierno federal o federación, las entidades federativas o estados o provincias, el Distrito Federal o ciudad capital y los municipios*.⁵¹⁹

Después de analizar cada nivel gubernamental y sus fuentes impositivas, pasamos a comentar los diversos sistemas que se utilizan desde la constitución, para tratar de solucionar la concurrencia tributaria. Incluso Argentina, Brasil y Venezuela, establecen lineamientos, algunos más precisos que otros para solucionar y armonizar la concurrencia impositiva. En ninguno de estos

⁵¹⁸ **Ob.Cit.** Este mismo autor considera que *“La asignación óptima de las potestades tributarias también obedece a criterios de equidad y eficiencia. Si una de las funciones económicas asignada al gobierno nacional es la redistribución, como se indicó anteriormente, entonces las bases gravables que inciden de manera significativa sobre la redistribución deben asignarse a dicho orden de gobierno. Lo anterior no excluye que los gobiernos locales tengan algunas facultades concurrentes en la materia. Los impuestos sobre los factores de la producción de alta movilidad, como es el capital, deben asignarse también al gobierno nacional de modo que no se distorsionen las decisiones de localización, por lo que el impuesto sobre la renta a las empresas debe ser nacional. De manera opuesta, los impuestos sobre factores poco móviles, como aquellos sobre la tierra o edificios, pueden asignarse a los gobiernos locales. Los impuestos al consumo complejos como el IVA son mejor administrados por el gobierno nacional, mientras que los impuestos al consumo simples pueden ser igualmente administrados por gobiernos locales y el nacional. La eficiencia económica también sugiere que los recursos naturales se graven por el gobierno nacional. A pesar de ser inamovibles, su distribución desigual a lo largo del territorio puede exacerbar las desigualdades interregionales, distorsionar las decisiones de localización al inducir la migración hacia zonas ricas en recursos o inducir la explotación ineficiente de los recursos naturales en cuestión (ver Shah [1994])”*.

⁵¹⁹ **Antonio M. Hernández**, expresa que antes de 1994, en Argentina sólo existían tres ordenes gubernamentales, pero después de ese año, coexisten los cuatro niveles gubernamentales que conocemos. En cambio Allan Brewer, estima que en el caso de Venezuela sólo existen tres niveles de gobierno, al no considerar a la ciudad capital o distrito capital. **EI FEDERALISMO A DIEZ AÑOS DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994.** Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba (República Argentina) <http://www.acader.unc.edu.ar>.

lineamientos aparece la preocupación para garantizar seguridad jurídica al contribuyente.

4.1.- Antecedentes del Federalismo. A decir de Carlos Gadsden Carrasco⁵²⁰, *“El Federalismo es una herramienta política institucional de Estados representativos con algún grado de democracia, que es utilizada para crear condiciones específicas de gobernancia. Estas condiciones deben permitir la coexistencia como unidad política funcional del poder del Estado Nación en equilibrio, en mayor o menor grado, con los poderes subnacionales, regionales, locales o comunitarios que lo conforman. Parece que existe una relación entre el grado de democracia y el grado de equilibrio que entre las partes debe producirse para que la coexistencia funcione. El federalismo es una herramienta pragmática que sirve para construir ese equilibrio. En ese orden de ideas: a mayor grado de democratización, mayor necesidades de equilibrio para conservar la unidad del Estado nacional y respetar la pluralidad como expresión de la manera peculiar de existir de las unidades subnacionales”*.

Baja esta línea de pensamiento, en el sentido de considerar al federalismo como una herramienta política institucional que otorga equilibrio entre las partes para que haya democracia, encontramos que para Salvador Valencia Carmona⁵²¹, los elementos que lo integran; *“Están representados, principalmente, por dos características: a) la autonomía, que consiste, en esencia, en la posibilidad de que un Estado dicte sus propias normas, como lo reconoce el artículo 41 de la ley fundamental que menciona a las Constituciones “particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto federal”, al igual que el artículo 133 que alude a las disposiciones de las “Constituciones o leyes de los estados”; b) la posibilidad de participar en cualquier determinación que incida sobre el pacto federal, misma que consagra el artículo 135 cuando señala que en las adiciones o reformas que se hagan a la Constitución General de la República, se requiere no solamente voten las dos terceras partes de los individuos presentes en el Congreso de la Unión (diputados federales y senadores), sino también que tales modificaciones sean aprobadas por la mayoría de las legislaturas de los estados”*.

En ello coinciden, Jimena Esquivel Leáutaud, Gemma Jiménez O’Farril y Beatriz

⁵²⁰ **Antecedentes Históricos, Políticos, Teóricos y Económicos Relevantes Del Origen Constitucional De La Democracia Federal Mexicana.** www.indetec.gob.mx

⁵²¹ **En Torno al Federalismo Mexicano,** www.bibliojuridica.org.mx. Para este mismo autor, los posibles antecedentes del Federalismo en México, pudieran encontrarse en: *“la vieja organización política prehispánica; reposa esta tesis en la afirmación de que los pueblos del Anáhuac tuvieron pactadas diversas alianzas a la manera de un organismo federal, recuérdese a este respecto las uniones de Tenochtitlán-Texcoco-Tlacopan o Tlaxcala-Cholula-Huejotzingo, en torno a las cuales se agruparon diversos señoríos. Hasta ahora, sin embargo, no puede considerarse fundada la tesis que comentamos, en virtud de que no se ha demostrado que nuestros primeros constituyentes se hubiesen inspirado en tan lejano pasado, así como por lo aventurado de equiparar la organización indígena con la federal, creadas y formuladas para realidades y tiempos diversos”*.

Dávila⁵²², cuando expresa que *“Una de las características primordiales del federalismo es la distribución de poderes y funciones entre los distintos niveles de gobierno, así como la construcción de instituciones que permitan la correcta comunicación y mayor eficiencia de los procesos de toma de decisiones, en beneficio de la atención efectiva de las necesidades sociales de la población”*.

En cuanto a la función que debe cumplir el federalismo, Pedro Martínez Martínez⁵²³ citando a Rainer-Olaff, expresa que *“el federalismo debe cumplir al menos dos funciones. Primero, La separación y delimitación del poder por medio de una división vertical de poderes y, simultáneamente, dar protección a las minorías a través de la autonomía territorial. Segundo, cumplir un papel integrador en sociedades heterogéneas. El federalismo tiende a conectar un cierto grado de unidad y un cierto grado de multiplicidad. Su función es la de integrar objetivos sociales diversos”*.

4.1.1.- Diversos conceptos de Federalismo. A decir de Jaime Cárdenas Gracia,⁵²⁴ existe el *Federalismo Dual* que deviene del sistema norteamericano, a través del cual, con motivo del convenio o acuerdo entre los estados, *“se juntaron para formar la Unión, pero manteniendo su soberanía, de suerte que el poder central es un producto, “una criatura” de los estados. Las funciones y competencias del gobierno federal y las funciones y competencias de los gobiernos estatales están claras y estrictamente definidas y separadas, de modo que cualquier invasión de competencias a la esfera estatal o federal es anticonstitucional.”*

Las Constituciones Argentina y Mexicana optaron también, por este federalismo dual, al prever en sus constituciones (*artículos 121 y 124, respectivamente*), que lo no concedido expresamente a la Federación se entiende reservado a los Estados.

Sobre el mismo tema Serna de la Garza,⁵²⁵ señala: *“dicha fórmula típica del modelo que la doctrina denomina “Federalismo Dual”, pareciera que se configura un sistema en el que de manera clara se puede determinar que una competencia corresponde ya sea a la Federación o a las Entidades Federativas. Dicha rigidez*

⁵²² **“Modelos comparados del federalismo: América Latina, Sudáfrica, Estados Unidos, Canadá, Alemania, Austria, Bélgica y Suiza”**, celag.edu.mx/federalismocomp.

⁵²³ **Federalismo y Descentralización Contemporáneos**, Gestión y Estrategia / No. 11-12 Número doble / Enero Diciembre, 1997 /UAM – A, <http://www.azc.uam.mx/publicaciones/gestion>

⁵²⁴ **México a la Luz de los Modelos Federales**, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, www.ejournal.unam.mx/boletin_mderecho/bolmex110/BMD11002.pdf. Este mismo autor señala que *“El profesor Corwin, de Princeton en 1957, destacó cuatro elementos del modelo dual: 1) El gobierno central es un gobierno de poderes enumerados y especificados; 2) Los objetivos que el poder central puede promover de acuerdo con los preceptos constitucionales son limitados; 3) En sus ámbitos respectivos, el poder federal y los locales son igualmente soberanos; 4) La relación entre estos dos poderes es una relación caracterizada por la tensión más que por la colaboración”*.

⁵²⁵ José María Serna de la Garza, **“La Lógica Centralizadora del Sistema Federal Mexicano”**, Federalismo y Regionalismo, Coordinadores: Diego Valadés y José María Serna de la Garza, Universidad Nacional Autónoma de México y Tribunal Superior de Justicia del Estado de Puebla, México 2005, página 550.

deriva como se ha explicado por diversos autores, de la utilización que en dicho artículo (124, CPEUM) se hace del adverbio “expresamente” en virtud de lo cual se ha entendido que las facultades no atribuidas expresamente a la Federación se entienden reservadas de los Estados”.

Cárdenas Gracia,⁵²⁶ agrega a propósito del federalismo dual, que actualmente en Estados Unidos “es una simple reminiscencia histórica, Razones de hecho y de derecho han contribuido a esto” y a guisa de ejemplo señala la guerra de secesión, así como la jurisprudencia de la corte suprema de ese país sobre los poderes implícitos de la federación.

Ello lo corrobora William Berenson⁵²⁷, cuando señala que “No obstante las palabras de Madison, a partir de 1937, la intervención del Gobierno Federal en la vida cotidiana se extendió bastante por medio de una interpretación legislativa y judicial de la llamada cláusula de comercio. De acuerdo con esta interpretación, cualquier actividad que afecte el comercio interestatal podrá ser reglamentada por el Gobierno Federal. Con bases en esta interpretación, el Congreso adoptó, y los tribunales lo aprobaron, leyes estableciendo delitos federales (secuestros interestatales), discriminación y violación de derechos civiles por individuos, derechos laborales relacionados a condiciones de seguridad, horas máximas, sueldo mínimo y relaciones laborales entre los sindicatos y los empleadores. Como vamos a ver a continuación, la expansión del poder federal en estas áreas previamente reservadas para los Estados se detuvo con la sentencia en el caso *United States v. Lopez* 514 U.S. 549 (1995). Desde entonces, la Corte Suprema ha emitido una serie de sentencias que reconocen y fortalecen la soberanía de los Estados. Hoy en día el concepto de “soberanía dual” ha sido claramente reconocido”.

Sobre el *federalismo cooperativo*, Cárdenas Gracia,⁵²⁸ señala que puede decirse que su creador es Morton Grodzins autor de la obra “A New View of Government in the United States” y que consiste en que “los poderes, las funciones y responsabilidades de las entidades del gobierno central, regional y local son

⁵²⁶ Ob.Cit.

⁵²⁷ **Tributación y Federalismo En Los Estados Unidos De América: Un Esquema.** www.oas.org/legal/english/BERENSON%20TAX%20PAPER.doc

⁵²⁸ **Ob.Cit.** Hamilton, para defender el Federalismo en Norteamérica, con motivo, en ese entonces, de la reciente firma de su constitución, a propósito de la delimitación de las fuentes impositivas, considera: “Me refiero al poder de cobrar impuestos sobre artículos que no hayan sido exportados o importados. Sostengo que se trata notoriamente de una facultad que poseen concurrentemente y en igualdad de condiciones los Estados Unidos y los Estados individuales. La restricción de que tratamos es lo que los abogados llaman una negativa que afirma implícitamente, esto es, la negación de un hecho y la afirmación de otro, la negación de la autoridad de los Estados para imponer derechos sobre exportaciones e importaciones y la afirmación de su autoridad para establecerlos sobre cualquier otra clase de artículos. Es posible, ciertamente, que uno de éstos imponga un derecho sobre determinado artículo que de por resultado que sea inoportuno el que la Unión grave el mismo objeto, pero no esto implicaría la imposibilidad constitucional de establecer el segundo impuesto.” **El Federalista**, Fondo de Cultura Económica, página 128 y 129.

poderes, funciones y responsabilidades compartidas”.

La crítica, a este federalismo, dice el mismo Cárdenas Gracia, consiste en que, en la práctica ha provocado *“un agrandamiento constante del poder central y el debilitamiento consiguiente, en términos fácticos, de los estados y poderes locales”.*

Coincidiendo con ello, Manuel Díaz Flores,⁵²⁹ al expresar que *“La tendencia en los países en desarrollo, sobre todo latinoamericanos, es la extralimitación de los gobiernos centrales en la concentración de funciones y recursos que, de acuerdo con la teoría, le corresponderían a los gobiernos subnacionales. Este marcado centralismo disminuye el potencial del modelo federal, anulando los beneficios de la descentralización en términos de una mayor capacidad de respuesta a las preferencias de los ciudadanos en un contexto de mayor transparencia, responsabilidad y sensibilidad de las preocupaciones locales, como lo señalan los teoremas de la descentralización de los economistas C.A. Pigou y W. E. Oates”.*

Incluso Allan R. Brewer,⁵³⁰ agrega que con motivo de la reforma constitucional de 1999 en Venezuela, se puede notar el centralismo, en virtud de que es la ley nacional y no las constituciones de los Estados la que norma las atribuciones de los legisladores estatales, a través de la Ley Orgánica de los Consejos Legislativos de los Estados

El mismo comentario, pero aplicado al federalismo fiscal, podemos trasladarlo al caso mexicano, por la inclusión de la fracción VII al artículo 73, CPEUM, que faculta a la federación para imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto, lo que rompe las *“supuestas”* facultades reservadas a los estados y municipios, por ello, coincidimos con Durand,⁵³¹ cuando dice que un federalismo verdadero, *“exige que la constitución se imponga no sólo a los estados miembros, sino también a los órganos federales”.*

Otro de las modalidades del federalismo, es el *“Modelo Competitivo”*,⁵³² cuyos elementos son: *“1) Existen estados y gobiernos locales autónomos que son responsables independientemente unos de otros del bienestar de la gente que*

⁵²⁹ Federalismo fiscal y asignación de competencias: una perspectiva teórica, Economía, Sociedad y Territorio, volumen III, número 11, 2002, 387-407. Esta concentración de atribuciones de los gobiernos centrales se acentúa por la denominadas facultades implícitas, “implied power”, con origen en la Jurisprudencia de los Estados Unidos de Norteamérica y que a decir de Faya Biesca, “los constitucionalistas de ese país han denunciado la enorme concentración de poderes en el poder federal, con el constante detrimento de los Estados Unidos”. “El Federalismo Mexicano”, Editorial Porrúa S.A., Segunda Edición, México 2005, página 68.

⁵³⁰ Ob.Cit., Véase también **Estudios sobre Federalismo, Justicia, Democracia y Derechos Humanos**. Homenaje a Pedro J. Frías, Coordinadores: Antonio M. Hernández y Diego Valdés, Universidad Nacional Autónoma de México, página 720.

⁵³¹ Citado por Fernández Segado, **“El Federalismo en América Latina”**, **“El Federalismo en América Latina”**, Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica, UNAM y Corte de Constitucionalidad de Guatemala, México 2003, página 85.

⁵³² Cfr., Jaime Cárdenas, Ob.Cit.

vive en sus territorios; 2) En cada territorio, los costos de los bienes y servicios públicos son iguales a los ingresos recaudados de los contribuyentes. Los costos no son externalizados ni traspasados al gobierno central o a los contribuyentes por todo el país; 3) Las externalidades o desbordamientos de costos o beneficios de una jurisdicción a otra son muy reducidos, y no hay connivencia entre los poderes estatales o locales para restringir la competencia; 4) Hay una buena información a disposición de los consumidores-contribuyentes acerca de los servicios y costos proporcionados por todos los gobiernos estatales y locales por todo el país; 5) Hay movilidad de los consumidores-contribuyentes, y una propensión a considerar a los servicios públicos y lo que cuestan como criterios importantes en las decisiones sobre establecimiento de residencia”

Sobre dicho modelo, Cárdenas Gracia,⁵³³ señala que *“Hay autores como Kincaid, que han propuesto un puente entre el modelo cooperativo y el competitivo. La amalgama podría resumirse de la forma siguiente: los poderes de un Estado compuesto dan su consentimiento a la Constitución, y se comprometen a no ser parte de una competencia desenfrenada sino más bien a competir y cooperar dentro de los límites establecidos en la Constitución, así como seguir las reglas acordadas, que hace cumplir un poder que se extiende sobre todos ellos: el poder federal o central. Según Kincaid, si se cumplen estas condiciones, entonces la competencia intergubernamental (vertical) limita las tendencias monopolísticas del poder federal o central, mientras que la competencia interestatal (horizontal) limita a cada poder en sus relaciones con los demás. Se concluye, entonces, que el sistema exige que se establezcan relaciones de cooperación para que exista competencia, y exige que existan relaciones competitivas para que haya cooperación”.*

El modelo anterior citado, exigiría para su implementación que hubiera suficiente coordinación entre Estados y federación, lo que desde luego, para la realidad mexicana, es muy difícil de lograr, atendiendo a la formación partidista de cada gobierno local y a las potencialidades económicas de cada uno de éstos.

Un modelo federal diferente a los citados, es el *asimétrico*⁵³⁴ y que *“se basa en el reconocimiento diferenciado de ciertas identidades nacionales que por su relevancia histórica o cultural merecen un estatus jurídico diferente al del resto de las nacionalidades. Cataluña o el País Vasco han insistido desde la promulgación de la Constitución española de 1978 en ese hecho, y no admiten principios rectores del sistema federal como son la igualdad, homogeneidad y uniformidad de las unidades que componen una Federación. Así, el modelo asimétrico mantiene que cada poder regional puede tener un tipo de relación específica y única con el poder central, que la división de poderes entre el poder central y los poderes regionales no es la misma en cada paso, pues existen diferencias significativas y relevantes entre los estados”.*

⁵³³ Ob.Cit.

⁵³⁴ Cfr. Cárdenas Gracia, México a la luz de los modelos federales. . .

Este modelo en España, en realidad se trata de una forma diferente de gobierno y que la doctrina española conceptualiza como “Estado autonómico” (que en párrafos adelante analizamos). Dicha forma de organización administrativa, a decir de Jordi Sevilla Segura,⁵³⁵ “ha hecho de España un país más democrático, con mejores servicios públicos y en el que se reconoce la singularidad de los pueblos que lo constituyen, con unos gobiernos territoriales cercanos a los ciudadanos y dotados de amplísimas competencias, lo que ha situado nuestro nivel de descentralización incluso en un nivel superior al de algunos Estados federales consolidados. Y esos logros requieren una mejora en el diseño de la Administración Central, para perfeccionar su capacidad de coordinación y para aumentar su capacidad evaluadora de la eficacia y la eficiencia económicas, con el establecimiento de parámetros claros que permitan la comparación y la aportación conjunta de soluciones a los problemas detectados”.

4.1.2.- El Federalismo Fiscal. Para Manuel Díaz Flores,⁵³⁶ se “traduce en un proceso legal, administrativo y político orientado a revertir las desventajas de la centralización para mejorar la eficiencia y la equidad, tanto en el ámbito macroeconómico como en el macroeconómico e institucional” y que “se refiere solamente a las relaciones hacendarias que establecen los diferentes ámbitos de gobierno en un sistema federal”

Díaz Cayeros,⁵³⁷ opina sobre el mismo tema que “El federalismo fiscal de México se encuentra entre los más centralizados del mundo. En promedio, los ingresos de los gobiernos subnacionales representan 30% del ingreso total del gobierno en los sistemas federales del mundo. Si bien en algunos países unitarios hay una importante descentralización fiscal, la descentralización de ingresos públicos representa para esos sistemas, en promedio, 13%. En México, en cambio, el

⁵³⁵ **El Estado Autonómico Y La Economía Española, 75 AÑOS DE POLÍTICA ECONÓMICA ESPAÑOLA,** Noviembre 2005, N.º 826, <http://www.revistasice.com/Estudios/Documentos/ice/826/ICE8260304.PDF>. Eliseo Aja, sobre el principio de autonomía, reconocido en la Constitución Española de 1978, agrega que éste “ha impulsado una transformación tan notable del Estado que puede resumirse con rotundidad, aunque parezca un poco retórico: España era hace veinticinco años el Estado más centralista de Europa, sin ninguna duda, y actualmente se encuentra entre los más descentralizados, también sin dudas. El poder político de las CCAA puede compararse perfectamente con el que poseen los Estados miembros de una federación, como por ejemplo los Länder alemanes o austríacos y, desde luego, es muy superior al que tienen las regiones de otros Estados considerados descentralizados”. **EL ESTADO AUTONÓMICO EN ESPAÑA A LOS 25 AÑOS DE CONSTITUCIÓN,** <http://www.congreso.us.es/cidc/Ponencias/federalismo/eliseo%20AJA.pdf>

⁵³⁶ **Ob. Cit.** Este mismo autor agrega a propósito del federalismo fiscal, que éste tiene la posibilidad “de combinar la centralización con la descentralización, su tarea principal será entonces determinar el nivel óptimo de descentralización fiscal mediante una asignación adecuada de competencias en los diversos ámbitos de gobierno. Tal vez por esta estrecha relación hay una tendencia a considerar como sinónimos la descentralización y el federalismo fiscal. En todo caso, es un prerrequisito indispensable para que un sistema federal funcione adecuadamente mediante una combinación entre centralización y descentralización, que aproveche las ventajas que cada una de ellas ofrece al proceso de toma de decisiones”.

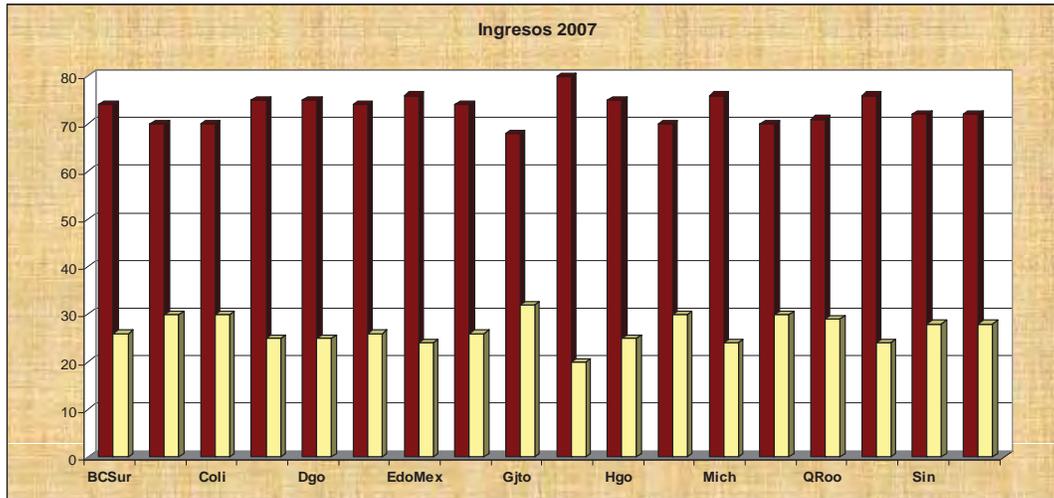
⁵³⁷ “**Dependencia fiscal y estrategias de coalición en el federalismo mexicano**”, Revista Política y Gobierno, VOL. XI . NÚM. 2 . II, Semestre de 2004. PP. 229-262

gobierno federal recauda directamente el 95% de todos los ingresos. Incluso cuando las participaciones de ingresos federales se contabilizan como ingresos locales propios, la descentralización fiscal en México es apenas de alrededor de 20% (sólo Venezuela y Malasia tienen repartos tan bajos)”.

En torno al federalismo en México, podemos observar que conforme a las leyes de ingresos de los estados del 2007, con una muestra de 18 entidades federativas, se observa como se distribuyen los ingresos entre la federación y los estados en la república mexicana. La distribución de recursos se materializa a través de las participaciones que reciben y que en promedio representan entre un 24 al 32% de los ingresos totales que percibirán éstos en dicho año.

2007	Por ciento	Por ciento	Ingresos-Totales	Participaciones
BCSur	74	26	5,762	1,977
Campeche	70	30	8,657	3,777
Colima	70	30	5,711	2,423
Coahuila	75	25	21,743	7,313
Durango	75	25	12,496	4,129
Distrito Federal	74	26	97,890	34,887
Edo México	76	24	105,126	33,555
Chiapas	74	26	35,500	12,686
Guanajuato	68	32	28,449	13,113
Guerrero	80	20	24,435	6,299
Hidalgo	75	25	16,579	5,521
Jalisco	70	30	49,933	21,717
Michoacán	76	24	28,181	9,120
Nvo León	70	30	35,438	15,290
Quintana Roo	71	29	8,898	3,595
San Luís Potosí	76	24	18,892	5,830
Sinaloa	72	28	19,544	7,669
Sonora	72	28	23,547	9,191

Gráficamente, los datos citados en el cuadro anterior, quedarían representados de la forma siguiente:

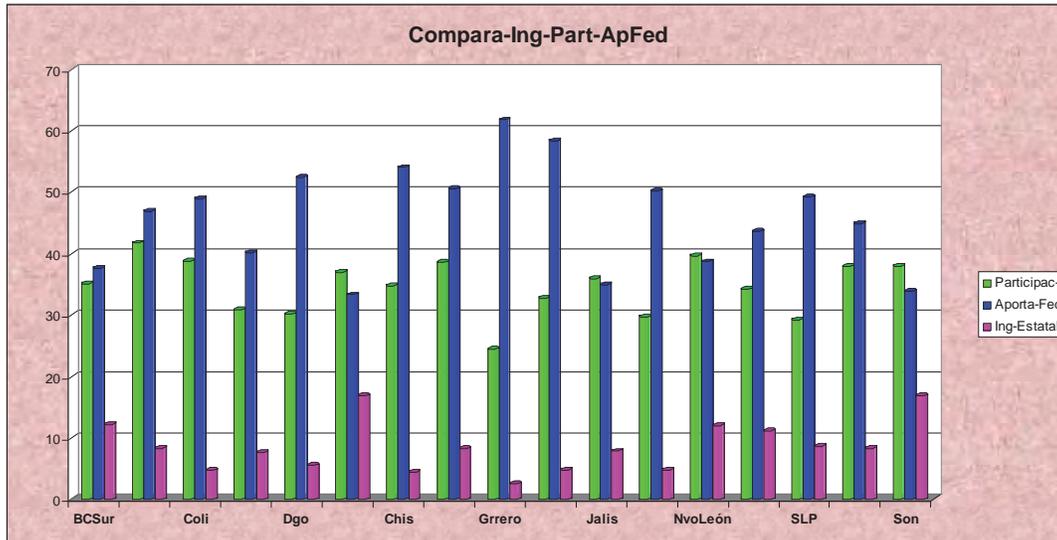


Las cifras antes anotadas, guardan relación con los ingresos estimados en el año 2005, según el Instituto Técnico de las Haciendas Públicas⁵³⁸ en los que además agregamos los ingresos provenientes por aportaciones federales

2005	Participaciones- Porcentaje	Aportaciones Federales- Porcentaje	Ingresos Estatales Porcentaje
BCSur	35.11	37.64	12.20
Campeche	41.73	46.93	8.36
Colima	38.73	48.93	4.75
Coahuila	30.83	40.20	7.70
Durango	30.18	52.41	5.62
Edo México	36.99	33.33	16.87
Chiapas	34.79	54.02	4.47
Guanajuato	38.57	50.54	8.32
Guerrero	24.45	61.76	2.57
Hidalgo	32.77	58.32	4.86
Jalisco	35.94	34.96	7.92
Michoacán	29.73	50.21	4.84
Nvo León	39.64	38.69	12.05
Quintana Roo	34.22	43.64	11.16
San Luís Potosí	29.22	49.19	8.73
Sinaloa	37.92	44.87	8.39
Sonora	37.95	33.84	16.90

Gráficamente las cifras anteriormente señaladas, se representarían de la forma siguiente:

⁵³⁸ INDETEC. www.indetec.gob.mx.



Concretando: En México, los Estados o entidades federativas y municipios, la mayor cantidad de ingresos percibidos, provienen de las participaciones que la federación le otorga y en menor medida, corresponden a los tributos locales o municipales.

Cabe el comentario que las aportaciones federales son los ingresos que la federación entrega a los estados, por haberse hecho cargo de atender algunos servicios públicos, como son, por ejemplo, educación y salud.

Es precisamente sobre el federalismo fiscal (*relaciones hacendarias*), que centraremos nuestro análisis, porque bajo una hipótesis inicial, consideramos que en virtud de estas relaciones hacendarias, entre los entes de gobierno, de pronto las fuentes impositivas no se delimitan, lo que genera incertidumbre jurídica al gobernado, al desconocer que competencia tiene reservado cada nivel gubernamental. Además de la falta de certeza jurídica, también se puede provocar una doble o múltiple tributación en perjuicio del gobernado y que atenta con el principio de la no confiscatoriedad en la tributación y que ya analizamos en el capítulo anterior.

Hacemos notar que en España, no existe este federalismo fiscal, pero si se manifiesta una relación hacendaria entre el Estado central y las comunidades autónomas y los municipios, que se denomina “Estado Autonomico” y que en criterio de Héctor Manuel Ramírez Sánchez,⁵³⁹ “el Estado español adoptó la

⁵³⁹ **El Papel del Juez en el Estado Constitucional.** www.bibliojuridica.gob.mx. El Mismo autor agrega que “Esta forma de organización política obedece a un trasfondo histórico, pues surge como una parte esencial de la reforma política sustentada en la conformación geográfica y social de España y es un claro reflejo del momento político que se vivió previamente a la creación de la nueva Constitución, pues si bien a la caída del régimen franquista la mayor parte de los ciudadanos

forma de Estado “autonómico”; instrumento de organización territorial y de distribución del poder novedoso que se aparta de las concepciones tradicionales de organización del Estado moderno, pues como lo señala Juan Ferrando Badía la forma autonómica de Estado, no puede ser encasillada dentro de las formas unitarias ni de las federalistas, sino que participa de las características de ambas, constituyendo una forma *sui generis*, que incorpora elementos singulares creando un Estado unitario complejo integrado con una pluralidad de organizaciones políticas de base territorial dotadas de autonomía para la gestión de sus propios intereses”.

4.2.- Las Fuentes Impositivas del denominado “Gobierno Federal” o Federación, en las Constituciones Iberoamericanas. A continuación citamos

españoles tenían la intención de mantener su unidad, existía un claro reclamo de respeto a la identidad y libre autodeterminación de las regiones y agrega: En efecto, en el artículo 143 de la Constitución española se establece un mecanismo mediante el cual las provincias limítrofes con identidad histórica, características culturales y económicas propias y singulares tienen la facultad de obtener su autogobierno. De éste precepto legal se desprende que la demarcación territorial y el ámbito competencial de la región autónoma no se encuentra previamente establecido constitucionalmente, sino lo concedido por la Constitución, es una potestad o facultad genérica que pueden ejercitar en cualquier tiempo todas aquellas nacionalidades o regiones que consideren cumplir los requisitos constitucionales y agoten todas las fases establecidas en el proceso de otorgamiento de autonomía, la que ha sido definida como “la capacidad de dirección política que el ordenamiento atribuye al propio ente territorial y éste ejerce libremente —dentro del respeto a la Constitución y al resto de ese ordenamiento— a través de sus instituciones y con los poderes que tiene reconocidos”. Como lo expone Pablo Pérez Tremps, la estructura y funcionamiento de la autonomía responde a cuatro características básicas:

- **Se trata de un derecho.** Ya ha sido esbozado anteriormente que la autonomía no es una imposición constitucional a las regiones, sino que es una potestad de las mismas y por tanto pueden decidir acogerse a los beneficios del régimen autonómico o permanecer bajo la administración de los poderes centrales.
- **De contenido fundamentalmente político.** Esta característica implica “la capacidad del titular de la autonomía de trazar y ejecutar una política propia sobre aquellas materias que caen en el ámbito de su autogobierno, contando para ello, incluso, con potestades legislativas”, así como también que se encuentran dotadas de personalidad jurídica propia.
- **Limitado.** No puede pasar inadvertido que la autonomía se encuentra enclavada dentro de la administración central del Estado, de modo que los entes autonómicos no cuentan con capacidad total de autodeterminación, sino que existen actividades exclusivas de aquélla, tales como minería, generación de energía, obras públicas de interés general, régimen general de comunicaciones, etcétera, o competencias compartidas en las que los órganos centrales realizan la función legislativa sobre una determinada materia y la comunidad autónoma la función ejecutiva o viceversa, tal es el caso de áreas como sanidad o educación, así como también la facultad de las comunidades para expedir las normas secundarias de las básicas creadas por el gobierno central.
- **No necesariamente homogéneo.** Las regiones, dependiendo de sus propias características geográficas, históricas o sociales deciden—mediante la creación de un estatuto de autonomía— las materias y grado de competencia que quedarán a su cargo dentro de las que le están permitidas constitucionalmente, sin que les puedan ser impuestas, entendiéndose que todas aquellas actividades que no se establezcan en el estatuto normativo como exclusivas de la comunidad, serán realizadas por los órganos centrales. Por ende, algunas comunidades autónomas cuentan con un mayor grado de competencia en determinadas materias que otras. Las 17 comunidades autónomas tienen el rango de órganos constitucionales y solamente tienen el ejercicio de potestades legislativas y gubernamentales.

las referencias que las constituciones de los estados federales y autonómicos, establecen sobre las fuentes impositivas:

Argentina.

Artículo 75.- Corresponde al Congreso:

3. *Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.*

4. *Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo indeterminado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*

Brasil

Artículo 153. *Es competencia de la Unión establecer impuestos sobre:*

I. importación de productos extranjeros;

II. exportación, al exterior, de productos nacionales o nacionalizados;

III. renta y ganancias de cualquier naturaleza;

IV. productos industrializados;

V. operaciones de crédito, cambio y seguro o relativas a títulos o valores mobiliarios;

VI. propiedad territorial rural;

VII. grandes fortunas, en los términos de una ley complementaria.

1o. Se permite al Poder Ejecutivo, atendidas las condiciones y los límites establecidos en la ley, alterar las alícuotas de los impuestos enumerados en los incisos I, II, IV e V.

Artículo 155. Es competencia de los Estados y del Distrito Federal establecer:

...

3o. A excepción de los impuestos de que tratan el inciso I, b, del caput de este artículo y los artículos 153, I, II, y 156, III, ningún otro tributo incidirá sobre operaciones relativas a energía eléctrica, combustibles líquidos y gaseosos, lubricantes y minerales del País.

España

Art. 149. 1. *El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:*

10.^a Régimen aduanero y arancelario; comercio exterior.

14.^a Hacienda general y Deuda del Estado.

17.^a Legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por las Comunidades Autónomas.

México.

Artículo 73

XXIX.-⁵⁴⁰

“1.- Sobre el comercio exterior.⁵⁴¹

2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales contenidos en los párrafos IV y V de la fracción XXVII.

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

4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación.

5.- Especiales sobre:

a) energía eléctrica

b) producción y consumo de tabacos labrados

c) gasolina y otros productos derivados del petróleo

d) cerillos y fósforos

e) Agua miel y productos de su fermentación

f) explotación forestal, y

g) producción y consumo de cerveza.⁵⁴²

Las entidades federativas participarán ⁵⁴³ en el rendimiento de estas

⁵⁴⁰ Por reforma publicada, el 24 de octubre de 1942, DOF, se incorporaron a la fracción XXIX, CPEUM, facultades exclusivas a la federación. El texto original de la fracción XXIX del artículo 73, CPEUM de 1917 era el siguiente: “Para aceptar la renuncia del cargo de Presidente de la República”. Felipe Tena Ramírez, *Leyes Fundamentales de México, 1808-1989*, Editorial Porrúa S.A., México 1989, Décima Quinta Edición, página 909. Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa S.A., México 1982, página 203, encuentra en la Segunda Convención Nacional Fiscal de 1933, efectuada en ese año, los antecedentes de esta iniciativa misma que había propuesto, entre otras cuestiones, que: “ d). . . el Gobierno Federal debería tener poder tributario exclusivo sobre el comercio exterior (importaciones y exportaciones), sobre la renta (tanto de las sociedades como las personas físicas) y sobre la industria, cuando para ello se requieran formas especiales de tributación (impuestos especiales), pero en todos esos impuestos deben participar en sus productos tanto los Estados como los municipios. d) El Gobierno Federal debe tener poder tributario exclusivo y aprovechamiento exclusivo en todas aquellas rentas relativas a la producción y explotación de recursos naturales que pertenezcan a la Nación y sobre los servicios públicos de concesión federal”

⁵⁴¹ Se destaca que referente a la facultad exclusiva de la Federación para imponer contribuciones al comercio exterior, ésta ya se preveía desde 1917, en la fracción IX del artículo 73, CPEUM.

⁵⁴² Debe precisarse que el inciso g, de la Fracción XXIX, del artículo 73, CPEUM, se incorporó, por reforma del 10 de febrero de 1949, DOF.

⁵⁴³ Sobre la entrega de Participaciones Federales, el Pleno de la SCJN, sustentó en la tesis que enseguida se transcribe, que los particulares no pueden reclamar en juicio de amparo la violación al principio de entregar dichas participaciones y para ello se sustenta: “Si se solicita la protección federal porque una Ley establece en favor de los Estados, Distrito y Territorios Federales, una participación en los rendimientos de un impuesto federal, no porque se estime que el gravamen allí regulado atente contra los principios jurídicos que, en materia tributaria, establece la Constitución Política mexicana; sino lisa y llanamente porque se argumenta que el Congreso de la Unión no tiene por qué establecer impuestos locales, ni aunque sea en la forma de participaciones, pues es a los congresos de los estados a los que corresponde la facultad de crear los impuestos que estimen conveniente, el problema así propuesto, indiscutiblemente en nada afecta los intereses jurídicos de los particulares, pues el hecho de que la Federación participe o no a los estados del rendimiento de aquél gravamen, en nada altera la obligación que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria de cubrir el impuesto en cuestión; máxime si se considera que la participación para nada influye en la liquidación del tributo; de tal manera que la cuantía del mismo no aumenta ni disminuye por la circunstancia que se analiza. En otro orden de ideas, la circunstancia de que la queja hubiera acreditado que el gobierno de un estado le otorgó exención de impuestos prediales, de comercio e industria, sólo significa que las autoridades fiscales de dicha entidad federativa no

contribuciones federales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica”.

Venezuela

Artículo 156.- Es de la competencia del Poder Público Nacional:

12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley.

13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

14. La creación y organización de impuestos territoriales o sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias, cuya recaudación y control corresponda a los Municipios, de conformidad con esta Constitución.

15. El régimen del comercio exterior y la organización y régimen de las aduanas.

16. El régimen y administración de las minas e hidrocarburos, el régimen de las tierras baldías, y la conservación, fomento y aprovechamiento de los bosques, suelos, aguas y otras riquezas naturales del país. El Ejecutivo Nacional no podrá otorgar concesiones mineras por tiempo indefinido. La ley establecerá un sistema de asignaciones económicas especiales en beneficio de los Estados en cuyo territorio se encuentren situados los bienes que se mencionan en este numeral, sin perjuicio de que también puedan establecerse asignaciones especiales en beneficio de otros Estados.

De los preceptos antes citados podemos establecer las siguientes conclusiones:

A.- **Brasil**, (Artículo 153) **México** (Artículo 149, y **Venezuela**, tienen señaladas en su constitución, las fuentes exclusivas del gobierno federal, mientras que la de Argentina,⁵⁴⁴ es parcialmente enunciativa.

pueden cobrarle ninguno de los gravámenes antes detallados; pero de allí no se puede seguir que la Federación esté impedida para gravar una o más de dichas fuentes so pena de violar los intereses jurídicos de los futuros causantes, pues tal significaría el desconocimiento de nuestro sistema federal tributario, conforme al cual existe la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación como del estado y municipio en que residan. **“IMPUESTOS FEDERALES, PARTICIPACIÓN A LOS ESTADOS DEL RENDIMIENTO DE LOS. IMPROCEDENCIA DEL AMPARO.** Séptima Época, SJF, Tomo: 81 Primera Parte, Página 15.

⁵⁴⁴ Antonio M. Hernández, Ob.Cit., opina que tratándose de las atribuciones en la Constitución Argentina “la reforma define con claridad la distribución de competencias entre el gobierno federal y provincias, en relación a los tributos indirectos externos, como nacionales - en el inc. 1 del art. 75-; a los tributos indirectos internos, con carácter de concurrentes - inc. 2, primer párrafo, del art. 75-, y

B.- Las facultades exclusivas coincidentes que tiene el gobierno federal, en las constituciones de **Argentina** (Artículo 75 numeral 3), **Brasil** (Artículo 153, fracción I y II), **España** (Artículo 149, numeral I, 10ª), **México** (Artículo 73, fracción XXIX, numeral 1) y **Venezuela** (Artículo 156, numeral 12), se refieren a los impuestos de importación y exportación, lo que tiene una lógica de seguridad nacional, con el fin de vigilar la entrada y salida de las mercancías.

C.- **Brasil** (artículo 155 numeral 3), **México** (artículo 73, fracción XXIX, numeral 5) y **Venezuela** (artículo 156 numeral 6) enlistan como fuentes impositivas de la federación, los recursos naturales, como petróleo y energía eléctrica.

D.- En materia de las empresas del sistema financiero; **Brasil** (artículo 153, fracción V) y **México** (artículo 73, fracción XXIX, numeral 3), las consideran como fuentes impositivas de la federación.

En el caso de la Constitución Mexicana, Gerardo Gil Valdivia,⁵⁴⁵ considera que también existen otras fuentes exclusivas de la Federación, como son:

a.- *“tiene la federación competencia exclusiva cuando la constitución federal prohíbe a los estados imponer gravámenes sobre determinadas fuentes. Es el caso de las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 constitucional”*

Sobre ello debe destacarse que se refiere a los impuestos alcabalariorios, pero sobre todo a la importación y exportación de mercancías que se encuentran conferidas en el numeral 1, de la fracción XXIX, es decir no se trata de nuevas fuentes impositivas.

b.- *“comprende todas aquellas materias en las que dicho nivel de gobierno tiene competencia para legislar en forma privativa. Este es el caso de la fracción X, del*

a los tributos directos, como correspondientes sólo en forma excepcional al gobierno federal -en el inc. 2, segundo párrafo, del art. 75-, tal como lo había señalado la doctrina. Inmediatamente después, el inc. 2 del art. 75 prescribe como coparticipables a los tributos indirectos internos y a los directos que en forma excepcional recaude el gobierno nacional, salvo la parte o el total de ellos que tengan asignación específica. Esta última cuestión fue objeto de intensas negociaciones, ya que fue un sistema comúnmente utilizado para detraer fondos de la masa coparticipativa perjudicando a las provincias, y por ello se fijaron especiales condiciones en el inc. 3, como oportunamente se apreciará. Aprovechamos para expresar que tampoco integran la masa coparticipable los tributos que corresponden a las provincias que poseen recursos naturales, v.gr., regalías petroleras, como una derivación de su propiedad, reconocida en el art. 124 de la Ley Suprema. Este mismo autor establece: “Sostenemos que luego de la reforma constitucional de 1994 existen cuatro órdenes de gobierno en la federación argentina: 1) el gobierno federal, al que la ley suprema destina el título primero, "Gobierno federal", arts. 44 a 120, de la segunda parte; 2) los gobiernos de provincia, regulados en el título segundo, "Gobiernos de provincia", arts. 121 a 128, de la segunda parte; 3) el gobierno autónomo de la Ciudad de Buenos Aires, art. 129, en el título segundo de la segunda parte, que tiene naturaleza de ciudad-Estado, distinta de las provincias y municipios; y 4) los gobiernos municipales autónomos, según lo dispuesto por los arts. 5 y 123.”

⁵⁴⁵ **El Federalismo y la Coordinación Fiscal**, página 79. bibliojuridica.org.mx

artículo 73, constitucional”

Dicha fracción establece: “X.- *Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del Artículo 123”.*

De la detenida lectura, podemos observar que los *sectores relativos a hidrocarburos, minería, energía eléctrica y nuclear*, están ya comprendidos a través de los rubros de explotación de recursos naturales, gasolina y derivados de petróleo y energía eléctrica, *esto es, no son fuentes adicionales.*

En el caso de la intermediación y servicios financieros, sería una fuente adicional (controvertible por los Estados), aquellos que no se refieran a instituciones de crédito y seguros, los cuales ya están asignados como fuente exclusiva, por la fracción XXIX. Opino que es controvertible, lo sustentado por la SCJN, de que la fuente impositiva antes aludida, sea exclusiva de la Federación en materia tributaria, en virtud de que son dos cuestiones diferentes lo previsto en la citada fracción XXIX del artículo 73, CPEUM: uno, en lo que se refiere a que es exclusiva su regulación por la Federación y, dos; la regulación exclusiva en materia impositiva, tratándose de intermediación y servicios financieros que no incluya a instituciones de crédito y seguros.

Ello se corrobora, porque en el caso del comercio, el Pleno de la SCJN, a través de la **Jurisprudencia 15/98**, determinó que no es fuente exclusiva de la Federación. La Jurisprudencia se titula: **“COMERCIO. LA POTESTAD TRIBUTARIA EN TAL MATERIA ES CONCURRENTE CUANDO RECAE SOBRE COMERCIO EN GENERAL, Y CORRESPONDE EN FORMA EXCLUSIVA A LA FEDERACIÓN CUANDO TIENE POR OBJETO EL COMERCIO EXTERIOR, POR LO QUE LAS CONTRIBUCIONES LOCALES QUE RECAIGAN SOBRE AQUÉL NO IMPLICAN UNA INVASIÓN DE ESFERAS”**.⁵⁴⁶

Lo mismo acontece, con la fuentes relativa a Juegos y sorteos, cuando el Pleno de la SCJN, determinó que tampoco es una fuente exclusiva, sino concurrente. La tesis lleva el rubro **“JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS. LA FACULTAD PARA IMPONER CONTRIBUCIONES EN ESTA MATERIA CORRESPONDE TANTO A LA FEDERACIÓN COMO A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS POR SER DE NATURALEZA CONCURRENTE”**,⁵⁴⁷ así como con la fuente impositiva concerniente a la Industria Cinematográfica, donde el Pleno de la SCJN, sustentó la tesis **“ESPECTACULOS CINEMATOGRAFICOS. LAS CONTRIBUCIONES IMPUESTAS A ESTA ACTIVIDAD NO CONSTITUYEN INVASION DE ESFERAS”**.⁵⁴⁸

⁵⁴⁶ Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: VII, Febrero de 1998, Página: 35

⁵⁴⁷ Novena época, SJF y su Gaceta, Tomo: XVIII, Septiembre de 2003, Página: 33

⁵⁴⁸ Octava época, SJF, Tomo: VI, Julio-diciembre de 1990, Página: 28.

E.- **España**, en virtud de no tener formalizado un sistema federal en su constitución, en principio atribuye todas las funciones impositivas al gobierno central.

Sin embargo para modificar el régimen fiscal de alguna comunidad autónoma debe otorgarle la garantía de audiencia y así lo sustenta el Tribunal Constitucional⁵⁴⁹ y para ello razona:

Pues bien, dado que, como acabamos de señalar, el régimen económico y fiscal canario, a los efectos de la garantía procedimental establecida en el bloque de la constitucionalidad, se caracteriza por un régimen de franquicias al consumo, por una presión fiscal indirecta menor y por la existencia de tributos cuya recaudación se atribuye a la Comunidad Autónoma o a los Cabildos, en la medida en que el impuesto sobre medios de transporte «incide en el ámbito de las franquicias sobre el consumo» (STC 16/2003, FJ 6) y que el art. 34 del Real Decreto-ley 12/1995 establece una reducción de los tipos de gravamen de dicho impuesto que afecta a la presión fiscal indirecta y al nivel de recaudación en la Comunidad Autónoma de Canarias, debemos convenir en que la modificación operada por dicha norma afectaba al régimen económico y fiscal y, por ende, precisaba del informe o audiencia previos previstos en la disposición adicional tercera CE y en el art. 46 EACan.

Esta conclusión resulta fortalecida por el hecho de que tanto en la creación del impuesto por la Ley 28/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, como en las modificaciones posteriores que ha sufrido en su aplicación a Canarias (por el Real Decreto-ley 4/1994, de 8 de abril, de medidas transitorias y urgentes de carácter fiscal para la renovación del parque de vehículos de automóviles, o por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, que dio nueva redacción al art. 70 de la Ley 38/1992), el Gobierno ha dado estricto cumplimiento a lo previsto en la disposición adicional tercera CE y en el art. 46.3 EACan.

En definitiva, es claro que el Gobierno de la Nación debió reclamar del Parlamento canario el informe o audiencia previstos en la Constitución y el Estatuto de Autonomía de Canarias. Y, en un supuesto como éste, debió obtenerse, tal y como dijimos en la STC 35/1984, de 13 de marzo (en recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Canarias contra el Real Decreto-ley 1/1983, de 9 de febrero, por el que se derogaba la exacción sobre el precio de las gasolinas de automoción en las islas Canarias, Ceuta y Melilla), «antes de la convalidación del Real Decreto-ley de que se trata» (FJ 4). Informe o audiencia que, aunque, como señalamos en la tantas veces citada STC 16/2003, no tienen naturaleza vinculante -dicha naturaleza «no resulta ni "de la imagen de la institución que tuvo ante sí el constituyente" (STC 215/2000, de 18 de septiembre, FJ 6), ni de la expresa dicción de los preceptos de la Constitución y del bloque de la constitucionalidad» (FJ 9) sí tienen carácter preceptivo, de manera que su omisión, tal y como concluimos en la STC 35/1984, constituye una violación que entraña la inconstitucionalidad de la norma impugnada.

⁵⁴⁹ Sentencia STC 137-2003 con número de registro 1313/1996

En fin, como dijimos en la STC 35/1984, de 13 de marzo (FJ 7), omitido por entero el trámite de informe o audiencia es ocioso adentrarse en la diversificación que contienen los apartados 3 y 4 del art. 46 EACan.

10. Habiéndose omitido el preceptivo trámite de audiencia a la Comunidad Autónoma de Canarias procede declarar que el art. 34 del Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, exclusivamente en lo que a su aplicación a Canarias se refiere, es contrario a la disposición adicional tercera de la Constitución y al art. 46 EACan y, por tanto, es inconstitucional y nulo.

Ahora bien, dado que el precepto anulado daba nueva redacción al art. 70 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, previendo una reducción de los tipos de gravamen en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, y esta redacción ha estado vigente hasta que ha sido sustituida por la que le ha dado la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, es preciso modular el alcance de esa declaración de inconstitucionalidad para atender adecuadamente a otros valores con trascendencia constitucional, como los derechos de los terceros que adquirieron sus vehículos soportando una tributación menor a la que se produciría de haberse aplicado los tipos de gravamen anteriores a la reforma operada por el precepto anulado. Por este motivo, conforme a las exigencias del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), debemos afirmar que las situaciones jurídico-tributarias producidas a su amparo no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la inconstitucionalidad que ahora declaramos.

F.- **Brasil** (Artículo 149) y **España** (artículo 149 numeral 17), establecen, entre otras fuentes, como *“competencia exclusiva de la Unión, establecer contribuciones sociales, de intervención en el dominio económico y de intereses de las categorías profesionales o económicas, como instrumento de su actuación en las respectivas áreas”*.

Dicha fuente impositiva no la encontramos como exclusiva en las demás constituciones analizadas. Es cierto que en México, la Seguridad social se norma en el artículo 123, CPEUM, pero esta regulada desde la óptica jurídica de constituir un derecho fundamental del gobernado, no una fuente tributaria de la federación.

G.- En el caso de **México**, en virtud de la existencia de la Fracción VII en el artículo 73, CPEUM, la Federación no sólo cuenta con las fuentes exclusivas que le previene la fracción XXIX, del mismo precepto, sino que tiene también facultades para gravar todo aquello que sea necesario para cubrir el presupuesto de egresos. Algo similar acontece con la Constitución de Brasil (artículo 154) que más adelante analizamos.

Es la fracción VII, del artículo 73, CPEUM, en México, lo que ha provocado la concurrencia impositiva y por ello el Tribunal Constitucional ha establecido, que en

el sistema de distribución de competencia o de fuentes impositivas, es complejo y en un primer momento, la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia con el rubro **“IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE”** determinó:

“La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuesto, 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 la fuentes de ingreso (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)”. Quinta época, Apéndice de 1954, Tomo: - Página: 1026⁵⁵⁰

Este criterio se reiteraría en la **Jurisprudencia 142/2001**, por el Pleno de la SCJN, que estableció que a pesar de que el artículo 124, CPEUM, concede facultades a los Estados en todos aquellos ámbitos no expresamente reservados a la federación, existen facultades concurrentes, entre los cuatro niveles de gobierno y para ello razona:

FACULTADES CONCURRENTES EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO. SUS CARACTERÍSTICAS GENERALES. *Si bien es cierto que el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que: “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”, también lo es que el Órgano Reformador de la Constitución determinó, en diversos preceptos, la posibilidad de que el Congreso de la Unión fijara un reparto de competencias, denominado “facultades concurrentes”, entre la Federación, las entidades federativas y los Municipios e, inclusive, el Distrito Federal, en ciertas materias, como son: la educativa (artículos 3o., fracción VIII y 73, fracción XXV), la de salubridad (artículos 4o., párrafo tercero y 73, fracción XVI), la de asentamientos humanos (artículos 27, párrafo tercero y 73, fracción XXIX-C), la de seguridad pública (artículo 73, fracción XXIII), la ambiental (artículo 73, fracción XXIX-G), la de protección civil (artículo 73, fracción XXIX-I) y la deportiva (artículo 73, fracción XXIX-J). Esto es, en el sistema jurídico mexicano las facultades concurrentes implican que las entidades federativas, incluso el Distrito Federal, los Municipios y la Federación, puedan actuar respecto de una*

⁵⁵⁰ Ignacio L. Vallarta, citado por Gil Valdivia, Ob.Cit., página 71, con motivo de las facultades concurrentes cita el caso siguiente: *“Varios propietarios de fábricas de hilados y tejidos ubicadas en los estados de Tlaxcala, Coahuila y Nuevo León solicitaron amparo contra la contribución impuesta a este tipo de industria, por la Ley de Ingresos de la Federación de 17 de junio de 1789. . . Ante este argumento Vallarta aseveró que la Fracción VII del artículo 72 constitucional facultaba al Congreso para imponer las contribuciones “necesarias” para cubrir el presupuesto de gastos. . . Para el ministro Vallarta el orden federal podría establecer contribuciones directas e indirectas, ya que la constitución no se lo prohibía”. A esta atribución que se encuentra también en la constitución de los Estados Unidos, (Sección 8, del artículo I), William M. Berenson, le denomina “cláusula elástica”, en virtud de que la Federación “tiene la facultad de hacer todo lo necesario y conveniente para ejercer las otras facultades consagradas en la misma”. **“Tributación y Federalismo en los Estados Unidos de América: Un esquema”** Página 8.*

*misma materia, pero será el Congreso de la Unión el que determine la forma y los términos de la participación de dichos entes a través de una ley general.*⁵⁵¹

Vinculado con la referida fracción VII del artículo 73, CPEUM, el Pleno de la SCJN, ha sustentado también la tesis siguiente:

*“la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal previene la materia respecto de la cual la Federación tiene competencia exclusiva o privativa para establecer contribuciones, pero esto no significa que se limite la actividad legislativa impositiva de la Federación a los renglones señalados en la fracción citada, puesto que la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de México dota al Congreso de la Unión de la facultad general de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. La interpretación correcta de la fracción XXIX antes aludida se realiza al afirmar que la Constitución ha previsto ciertas materias en relación con las cuales ha establecido obligaciones a las entidades federativas para que no impongan contribuciones, materias referidas al comercio exterior, a instituciones de crédito y sociedad de seguros, energía eléctrica, gasolina, cerillos y fósforos, etcétera. Concluido que el Congreso de la Unión sí tiene facultad para establecer impuestos sobre tenencia o uso de automóviles, de acuerdo con el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tener competencia para ello, no es posible admitir que exista ni inconstitucionalidad ni invasión en las esferas de las entidades federativas por parte de dicha autoridad, cuando legisla en el renglón impositivo, sobre tenencia o uso de automóviles. **AUTOMOVILES, IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA DECRETARLO.***⁵⁵²

En el mismo tenor se pronunció la Primera Sala de la SCJN, sobre la facultad para gravar la enajenación e importación de aguas gasificadas, al establecer: **“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL (VIGENTE EN 2002) NO ES INCONSTITUCIONAL POR GRAVAR LA ENAJENACIÓN E IMPORTACIÓN DE AGUAS GASIFICADAS O MINERALES, PUES EL CONGRESO DE LA UNIÓN ESTÁ FACULTADO PARA ELLO, CONFORME AL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”.**⁵⁵³

En el caso de **Brasil** (*artículo 154*), esta amplitud de atribuciones que en México tiene la federación, de acuerdo con la Fracción VII, del artículo 73, CPEUM, opera en sentido diverso, tal y como comentamos enseguida:

⁵⁵¹ Novena época, SJF y su Gaceta, Tomo: XV, Enero de 2002, Página: 1042. Controversia constitucional 29/2000. Poder Ejecutivo Federal. 15 de noviembre de 2001. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Pedro Alberto Nava Malagón.

⁵⁵² Jurisprudencia, Séptima época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 60, Primera Parte, Página: 88

⁵⁵³ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Junio de 2004, Página: 239

A.- La Unión puede establecer “mediante ley complementaria, los impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que no sean cumulativos ni tengan hechos imponible o bases imponibles semejantes a los señalados en esta Constitución”.

En este supuesto se otorga certeza jurídica al contribuyente, porque se limita a que la Federación no puede establecer gravámenes cuyos hechos imponible sean acumulativos o semejantes a los ya gravados.

B.- La Unión puede establecer “II. impuestos extraordinarios, comprendidos o no en su competencia tributaria, ante la inminencia o en el caso de guerra externa, los cuales se suprimirán, gradualmente, una vez cesadas las causas de su creación”.

En este caso, puede acontecer el supuesto de la Fracción VII, del artículo 73, de la Constitución, porque atendiendo a situaciones de emergencia si puede gravar todo aquello que fuere necesario para atenderla, pero la diferencia consiste en que esta regulación sería temporal, porque cesaría en cuanto concluyera dicha situación.

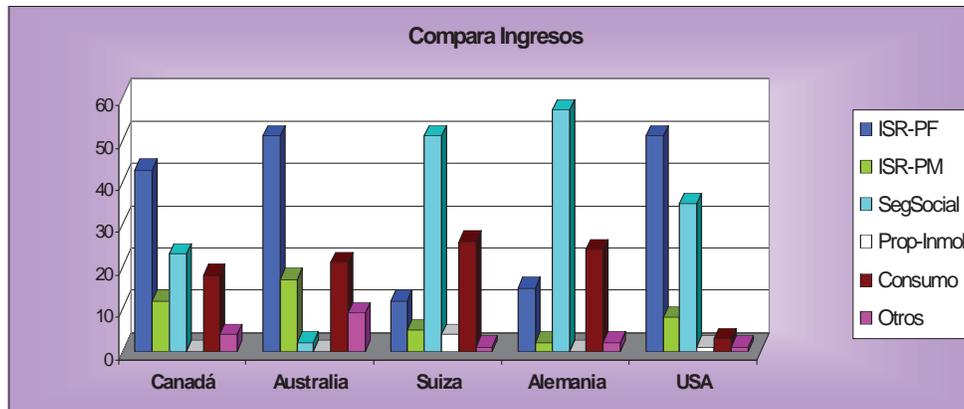
Por otra parte y a manera ilustrativa, destacamos que según Antonio Jiménez M,⁵⁵⁴ la recaudación fiscal en sistemas federales como Alemania, Australia, Suiza, Estados Unidos de Norteamérica y Canadá, atendiendo a la fuente impositiva, refleja los siguientes datos:

	ISR-PF	ISR-PM	SegSocial	Prop-Inmob	Consumo
Alemania					
Central	43	37	100	2	62
Regional	37	33	0	49	36
Municipal	20	30	0	49	2
Australia					
Central	100	100	100	0	66
Regional	0	0	0	64	34
Municipal	0	0	0	36	0
Canadá					
Central	63	67	82	0	41
Regional	37	34	18	22	59
Municipal	0	0	0	78	0
USA					
Central	82	80	99	10	15
Regional	17	18	1	7	68
Municipal	1	2	0	83	17
Suiza					
Central	27	43	100	31	92
Regional	40	35	0	43	8
Municipal	33	22	0	26	0

Fuente: Antonio Giménez M, Federalismo Fiscal, Editorial Tirant Lo Blanch Valencia 2003, España, Segunda Edición, Página 122

⁵⁵⁴ Federalismo Fiscal, Editorial Tirant Lo Blanc, Valencia 2003, España, segunda edición, página 122.

Los datos que Antonio Jiménez ⁵⁵⁵ cita los hemos graficado para analizarlos, tal y como se representa enseguida:



Ello revela:

- a.- Que en países como Australia, USA y Canadá, la recaudación federal se centra en el impuesto sobre la renta para personas físicas.
- b.- Que en países como Alemania y Suiza, la recaudación federal se centra en lo que en México se conoce como “aportaciones de seguridad social”.
- c.- En la mayoría de estos países, la recaudación del impuesto sobre la renta para personas morales no es representativa, salvo el caso de Australia
- d.- Que en la mayoría de estos países, es superior la recaudación federal de los impuestos al consumo, que la relativa al impuesto sobre la renta para personas morales, salvo al caso de USA.
- e.- Que sólo en el caso de Suiza, los ingresos derivados de la propiedad inmobiliaria, son representativos para la federación.

Establecida la problemática del llamado federalismo fiscal, así como la regulación de las fuentes impositivas de la federación o del Estado central en el caso de España, revisaremos ahora los criterios que ha sustentado el Tribunal Constitucional Mexicano, sobre dichas fuentes impositivas.

4.2.1.- Los criterios de la SCJN sobre las facultades exclusivas del Gobierno Federal o de la Federación en México. En cuanto a las facultades exclusivas, la SCJN de México ha sustentado los criterios siguientes:

⁵⁵⁵ Idem.

4.2.1.1.- Instituciones de Crédito y Seguros.⁵⁵⁶ En este ámbito el Pleno de la SCJN, a través de la tesis “**SEGUROS, FACULTAD EXCLUSIVA DE LA FEDERACION PARA LEGISLAR EN MATERIA DE INSTITUCIONES DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES PARA EL ESTADO DE TAMAULIPAS**”, arribó a la conclusión de que:

“Si se atiende sólo a la interpretación literal del artículo 73, fracción X, de la Constitución Federal, este precepto concede facultades exclusivas al Congreso Federal para legislar ilimitadamente sobre toda la materia de comercio (incluyendo obviamente el aspecto tributario), pero tal conclusión apresurada es inexacta, pues en la raíz histórica inmediata de este precepto no se encuentran indicios siquiera de que se pretendiera otorgar facultades exclusivas al Congreso Federal para imponer tributos sobre comercio en toda la República; los antecedentes parecen indicar que la Constitución de mil ochocientos cincuenta y siete sólo concedía atribuciones al Congreso de la Unión para dar las bases generales del comercio exterior y, posteriormente, por la reforma de mil ochocientos ochenta y tres, para expedir el Código de Comercio únicamente; y el estudio de la diversa fracción IX del actual artículo 73 constitucional, confirma que efectivamente el Constituyente no concedió ni ha concedido a la Federación la facultad exclusiva de imponer tributos en materia de comercio interior, pues en dicha fracción se establece que el Congreso de la Unión tiene facultad para “... impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones”. Por lo que, lo hasta aquí considerado, permite entender que, históricamente, la fracción X del artículo 73 constitucional no concede atribuciones ilimitadas e irrestrictas al Congreso General para legislar en materia de comercio con conclusión de los Estados, y que específicamente en materia tributaria sobre comercio en general, las atribuciones de los Estados no se hallan impedidas por tal fracción X; sólo se encuentran limitadas pero por la fracción IX del mismo precepto constitucional, y el análisis relacionado y

⁵⁵⁶ También sobre la materia de servicios de banca y crédito, al resolverse la Controversia constitucional 56/96, interpuesta por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos en contra del H. Ayuntamiento Constitucional de Guadalajara, Jalisco, el Pleno de la SCJN a través de la Jurisprudencia 71/1997 determinó que en esta materia, la federación no sólo está facultada exclusivamente para imponer contribuciones sino también para legislar lo relativo a la seguridad de los servicios de intermediación financiera. La tesis señala: “Conforme a lo dispuesto en el artículo 73, fracción X, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Congreso de la Unión, en forma exclusiva, legislar sobre intermediación y servicios financieros, y si bien es cierto que dicha disposición no hace referencia en forma expresa a las instituciones de crédito, del análisis de la evolución histórica del citado dispositivo constitucional deriva que originalmente, en dicha fracción, el Constituyente incluía expresamente a dichas instituciones y que mediante diversas reformas se fue modificando tal expresión, primero, por la de “servicios de banca y crédito” y, posteriormente, por la de “intermediación y servicios financieros”; ello, con el fin de adecuar dicho precepto a las diversas reformas que sufrió el artículo 28 de la propia Carta Magna; por tanto, debe estimarse que la potestad genérica del Congreso de la Unión para expedir normas reguladoras sobre intermediación y servicios financieros incluye, además de las actividades financieras propiamente dichas, las relativas a la organización de las instituciones de crédito, dentro de las que queda comprendido el aspecto de su seguridad y protección. **CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL. INSTITUCIONES DE CRÉDITO. LA FACULTAD EXCLUSIVA DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA LEGISLAR SOBRE INTERMEDIACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, INCLUYE LO RELATIVO A SU SEGURIDAD.** Novena época, SJF y su Gaceta, Tomo: VI, Septiembre de 1997, Página: 545

comparativo de la fracción X multicitada, con otros preceptos constitucionales, confirma estas conclusiones, ya que no se explicaría la necesidad de conservar la fracción IX del mismo artículo, puesto que de aceptarse el que la facultad de legislar en tal materia es ilimitada e irrestricta, ningún sentido tendría la subsistencia de una facultad limitada solamente a impedir las restricciones comerciales entre los Estados. Tampoco se explicaría la existencia en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, de los incisos 1o. y 3o. que otorgan facultades exclusivas al Congreso Federal para establecer contribuciones sobre el comercio exterior y sobre las Instituciones de Crédito y Sociales de Seguros. Carecería también de explicación el que subsistieran las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 constitucional, que expresamente prohíben a los Estados imponer en sus respectivas entidades, gravámenes sobre algunos aspectos mercantiles únicamente o gravarlos en ciertas formas; en fin, en la propia fracción X tantas veces mencionada, del artículo 73 constitucional, se otorgan facultades legislativas al Congreso de la Unión sobre hidrocarburos, minería, instituciones de crédito, etcétera, que también se consideran materias mercantiles, y cuya existencia sería inexplicable por superflua si la facultad concedida al Congreso Federal para legislar en materia de comercio fuera ilimitada e irrestricta. **Por tanto, debe concluirse que la facultad exclusiva del Congreso Federal para legislar tributariamente en materia de instituciones de seguros, no deriva de la fracción X del artículo 73 constitucional, a través de la atribución genérica de expedir leyes sobre la materia de comercio; tal facultad exclusiva encuentra su fundamento en la fracción XXIX, inciso 3o. del referido precepto constitucional, en relación con la Ley General de Instituciones de Seguros.** Séptima época, SJF, Tomo: 1 Primera Parte, Página: 54

Sobre esta fuente exclusiva,⁵⁵⁷ es celebre en la historia constitucional de los Estados Unidos de América, el caso *Mcculloch v. Maryland*, que tiene los siguientes antecedentes:

“En 1817 se estableció en Baltimore una sucursal del Banco de Estados, el segundo banco del país. Un año después, Maryland expidió una ley gravando con cierto impuesto a los bancos que hubieran sido concesionados por el estados. Los tribunales de Maryland sostuvieron la validez del impuesto. El banco llevó el caso ante la Suprema Corte. El justice Marshall formuló la sentencia de la Corte. ‘Un estado soberano niega la obligatoriedad de una ley expedida por el Congreso de la Unión, y el promoverlo impugna la validez de una ley expedida por la legislatura de ese estado. . .

Por tanto, el gobierno de Estados Unidos, aunque limitado en sus facultades, es supremo; y sus leyes, cuando son acordes con la Constitución, son la ley suprema del país.

Entre las facultades expresas no se encontró la de establecer un banco o concesionar una empresa. Pero no hay ninguna frase que excluya las facultades incidentales o implícitas; o que exija que toda facultad otorgada esté descrita expresamente y en detalle. Inclusive, la décima enmienda

⁵⁵⁷ Guillermo Guzmán Orozco, **Fallos Históricos de la Suprema Corte de Estados Unidos**, Poder Judicial de la Federación, páginas 148 a y 153.

constitucional omite la palabra “expresamente”, y sólo declara que las facultades no delegadas a Estados Unidos, ni prohibidas a los Estados, se reservan a éstos o al pueblo.

Si los estados pueden gravar un instrumento empleado por el gobierno en el ejercicio de sus facultades, pueden gravar el correo, la moneda, los derechos de patente, los documentos de las aduanas, el procedimiento judicial; y todos los medios empleados por el gobierno hasta un exceso que destruiría todas sus finalidades. Esto no fue la intención del pueblo estadounidense. No quiso hacer que su gobierno fuese dependiente de los estados. . .

Por ello, la opinión de la Corte es que la ley expedida por la legislatura de Maryland, que gravó con un impuesto al Banco de Estados Unidos, es inconstitucional y Nula”

4.2.1.2.- Servicios Públicos concesionados. En este sector, tanto la Primera Sala, como la Segunda, ambas de la SCJN, confirmaron que el sector de telecomunicaciones y conexos, incluyendo la televisión por cable, son facultades exclusivas tributarias de la federación, tal y como se observa a continuación:

*“Si bien es cierto que conforme al artículo 73, fracción XXIX, inciso 5, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión está facultado para establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, y producción y consumo de cerveza, también lo es que acorde con lo dispuesto en la fracción VII del propio precepto, aquél tiene atribuciones para establecer los tributos necesarios para cubrir el presupuesto. En ese tenor, el hecho de que la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios grave los servicios públicos concesionados, **como los relativos a las telecomunicaciones y conexos**, contemplados en el inciso 4 de la mencionada fracción XXIX, no torna inconstitucional dicho ordenamiento, por regular una materia que no está contenida en el citado inciso 5, ya que la mencionada ley no sólo contiene contribuciones sobre aquellas materias. **SERVICIOS PÚBLICOS CONCESIONADOS. EL CONGRESO DE LA UNIÓN ESTÁ FACULTADO PARA ESTABLECER CONTRIBUCIONES ESPECIALES EN ESA MATERIA.**⁵⁵⁸*

*“La comunicación vía satélite constituye, según lo previsto en el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, una de las áreas prioritarias para el desarrollo nacional bajo la rectoría del Estado, sector al que corresponde la prestación del **servicio de televisión por cable**, el cual para ser operado por los particulares requiere del otorgamiento de concesiones o permisos cuya actividad encuadra en el supuesto del artículo 73, fracción XXIX, inciso 4o., de la propia Constitución Federal, que otorga competencia exclusiva al Congreso de la Unión para establecer contribuciones en esa materia”. **TELEVISIÓN POR CABLE. COMUNICACIONES VÍA SATÉLITE. ES***

⁵⁵⁸ Novena época, Primera Sala de la SCJN, SJF y su Gaceta, Tomo: XX, Diciembre de 2004. Página 379

**FACULTAD EXCLUSIVA DEL CONGRESO DE LA UNIÓN ESTABLECER
CONTRIBUCIONES EN ESA MATERIA.⁵⁵⁹**

4.2.1.3.- Gasolina y productos derivados del petróleo. Este sector energético, de pronto se vio invadido por las legislaciones locales, imponiendo contribuciones sobre el consumo de gasolina, en la mayoría de los casos, tomando como sustento legal el artículo 21, de la ley del impuesto sobre consumo de gasolina,⁵⁶⁰ que permitía a los Estados gravar las ventas de gasolina y demás derivados del petróleo, a través de impuestos locales, como por ejemplo, el impuesto al comercio y a la industria.

Medularmente el razonamiento para declarar la inconstitucionalidad de estos impuestos locales por la SCJN, se hizo consistir en que “*el otorgamiento de tal facultad por parte del Congreso de la Unión a las Entidades Federativas*”, no podía legitimar constitucionalmente a las entidades federativas. Algunas de las tesis sustentadas sobre esta fuente impositiva son: **GAS DE IMPORTACION. FACULTADES EXCLUSIVAS DEL CONGRESO DE LA UNION PARA LEGISLAR EN ESTA MATERIA. LEY DEL IMPUESTO SOBRE CONSUMO DE GASOLINA Y LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE SINALOA.** *Pleno de la SCJN, Séptima época, SJF, Tomo: 64 Primera Parte, Página: 45*; **GASOLINA, GAS LICUADO Y OTROS DERIVADOS DEL PETROLEO, IMPUESTO POR LA ENAJENACION DE. LA LEY DE INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE DURANGO (PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1968) QUE LO ESTABLECE INVADE LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LA FEDERACION.** *Séptima época, Pleno de la SCJN, SJF, Tomo: 181-186 Primera Parte, Página: 67*; **GASOLINA Y DERIVADOS DEL PETROLEO. FACULTADES EXCLUSIVAS DEL CONGRESO DE LA UNION PARA LEGISLAR EN ESTA MATERIA (ACUERDO DEL GOBERNADOR DEL ESTADO DE CHIHUAHUA, DE 26 DE MAYO DE 1973).** *Pleno de la SCJN, Séptima época, SJF, Tomo: 103-108 Primera Parte, Página: 156*; **GASOLINA Y DERIVADOS DEL PETROLEO. FACULTADES EXCLUSIVAS DEL CONGRESO DE LA UNION PARA LEGISLAR EN ESTA MATERIA (LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE JALISCO PARA 1978).** *Séptima época, Pleno de la SCJN, SJF, Tomo: 151-156 Primera Parte, Página: 47*; **GASOLINA Y DERIVADOS DEL PETROLEO. FACULTADES EXCLUSIVAS DEL CONGRESO DE LA UNION PARA LEGISLAR EN ESTA MATERIA (LEY NUMERO 81 DEL ESTADO DE SONORA).** *Séptima época, Pleno de la SCJN, SJF, Tomo: 64 Primera Parte, Página: 51* y **GASOLINA Y DERIVADOS DEL PETROLEO, FACULTADES EXCLUSIVAS DEL CONGRESO DE LA UNION PARA LEGISLAR EN ESTA MATERIA (LEGISLACION DEL ESTADO DE VERACRUZ).** *Pleno de la SCJN, Séptima época, SJF, Tomo: 121-126 Primera Parte, Página 79*

⁵⁵⁹ Segunda Sala de la SCJN, Novena época, Jurisprudencia 138/2004, SJF y su Gaceta, Tomo: XX, Octubre de 2004, Página: 442

⁵⁶⁰ Dicho precepto se había reformado con fecha 30 de diciembre de 1953, en el Diario Oficial de la Federación.

4. 3.- Las Fuentes Impositivas del denominado nivel local o gobierno de Las Entidades Federativas o provincias. Enseguida analizamos las constituciones iberoamericanas y el tratamiento que otorgan a dicho nivel de gobierno:

Argentina

Artículo 121.- Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

Artículo 122.- Se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas. Eligen sus gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia, sin intervención del Gobierno federal.

Artículo 123.- Cada provincia⁵⁶¹ dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Brasil

Artículo 155. Es competencia de los Estados y del Distrito Federal establecer:

I. impuestos sobre:

- a) transmisiones mortis causa y donación, de cualesquiera bienes o derechos;
- b) operaciones relativas a circulación de mercancías y sobre prestaciones y servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, incluso cuando las operaciones y las prestaciones se inicien en el exterior;
- c) propiedad de vehículos automotores;

...

III. tendrá regulada la competencia para su establecimiento por ley complementaria; a) si el donante tuviese su domicilio o residencia en el exterior; b) si el de cuius poseía bienes, era residente o domiciliado o si su inventario fuese verificado en el exterior;

...

3o. A excepción de los impuestos de que tratan el inciso I, b, del caput de este artículo y los artículos 153, I, II, y 156, III, ningún otro tributo incidirá sobre operaciones relativas a energía eléctrica, combustibles líquidos y gaseosos, lubricantes y minerales del País.

Artículo 157. Pertenecen a los Estados y al Distrito Federal:

I. el producto de la recaudación del impuesto de la Unión sobre rentas y ganancias de cualquier naturaleza, que incida en la fuente, sobre rendimientos pagados, en cualquier concepto, por ellos, sus organismos

⁵⁶¹ Algunas provincias argentinas financian casi un 50% de su actividad con recursos propios, no obstante, la mayor parte de éstas, se encuentran por debajo del 20% y un gran número de ellas incluso por debajo del 15%. El resto del gasto provincial se financia a través de los recursos que llegan a las Provincias a través de los distintos mecanismos de transferencia que, de una manera u otra, se canalizan a través del Gobierno Nacional. La base de estos mecanismos de transferencia es la Coparticipación Federal de Impuestos. **Modelos comparados del federalismo: América Latina, Sudáfrica, Estados Unidos, Canadá, Alemania, Austria, Bélgica y Suiza.** www.celag.edu.mx/federalismocomp.pdf

autónomos y por las fundaciones que estableciesen o mantuviesen; II. Veinte por ciento del producto del impuesto que la Unión estableciese en el ejercicio de la competencia que le resulta atribuida por el artículo 154, I.

España

Art. 133. 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.
4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

Art. 149. –

3. Las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos. La competencia sobre las materias que no se hayan asumido por los Estatutos de Autonomía corresponderá al Estado, cuyas normas prevalecerán, en caso de conflicto, sobre las de las Comunidades Autónomas en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de éstas. El derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas.

Art. 150. 1. Las Cortes Generales, en materias de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal. Sin perjuicio de la competencia de los Tribunales, en cada ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas.

2. El Estado podrá transferir o delegar en las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación. La ley preverá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros, así como las formas de control que se reserve el Estado.

México

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

Venezuela

Artículo 157.- La Asamblea Nacional, por mayoría de sus integrantes, podrá atribuir a los Municipios o a los Estados determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización.

Artículo 164.- Es de la competencia exclusiva de los Estados:

1. Dictar su Constitución para organizar los poderes públicos, de conformidad con lo dispuesto en esta Constitución.
3. La administración de sus bienes y la inversión y administración de sus

recursos, incluso de los provenientes de transferencias, subvenciones o asignaciones especiales del Poder Nacional, así como de aquellos que se les asignen como participación en los tributos nacionales.

4. La organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales.

5. El régimen y aprovechamiento de minerales no metálicos, no reservados al Poder Nacional, las salinas y ostrales y la administración de las tierras baldías en su jurisdicción, de conformidad con la ley.

Artículo 167.- Son ingresos de los Estados:

1. Los procedentes de su patrimonio y de la administración de sus bienes.
2. Las tasas por el uso de sus bienes y servicios, multas y sanciones, y las que les sean atribuidas.
3. El producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales.
- ...
5. Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional, con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estatales.

De los preceptos antes citados podemos establecer las siguientes conclusiones:

A.- **Brasil** (Artículo 155), establece fuentes impositivas para los estados y entidades federativas, mientras que **Argentina** (Artículo 121) y **México**⁵⁶²

⁵⁶² En México, con motivo de los acuerdos logrados en la Convención Nacional Hacendaria, iniciados en 2004, se logró establecer nuevas fuentes impositivas para gravarlas por los Estados. Fruto de estos acuerdos es el texto del artículo 43, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el año 2005, cuyo texto es el siguiente: **Artículo 43.** Las Entidades Federativas podrán establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles, o por actividades empresariales, sin que se considere un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni del artículo 41 de esta Ley, cuando dichos impuestos reúnan las siguientes características:

Tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de servicios profesionales, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.

Para los efectos de esta fracción se entenderá por ingresos por la prestación de servicios profesionales, las remuneraciones que deriven de servicios personales independientes que no estén asimiladas a los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, conforme al artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las Entidades Federativas podrán gravar dentro del impuesto cédular sobre sueldos o salarios, los ingresos personales independientes que estén asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

Las Entidades Federativas que establezcan el impuesto a que se refiere esta fracción, únicamente podrán considerar como afecto a dicho impuesto, la utilidad gravable de los contribuyentes que sea atribuida a las bases fijas en las que proporcionen los servicios que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate. Cuando se presten los servicios fuera de la base fija, se considerará que la actividad se realiza en el local que sirva de base a la persona que proporcione dichos servicios.

Cuando un contribuyente tenga bases fijas en dos o más Entidades Federativas, para determinar el impuesto que a cada una de ellas le corresponda, se deberá considerar la utilidad gravable obtenida por todas las bases fijas que tenga, y el resultado se dividirá entre éstas en la proporción que representen los ingresos obtenidos por cada base fija, respecto de la totalidad de los ingresos.

En el caso de personas físicas que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.

El impuesto sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles corresponderá a la Entidad Federativa en donde se encuentre ubicado el inmueble de que se trate, con independencia de que el contribuyente tenga su domicilio fiscal fuera de dicha Entidad Federativa.

(artículo 124), recurren a la fórmula de que los Estados pueden gravar todo aquello que no tenga concedido expresamente la Federación.

En torno a esta cuestión, cobra importancia lo que expresa Gustavo Merino,⁵⁶³ al razonar que *“Si los gobiernos locales dependen de manera excesiva de las transferencias del gobierno nacional se pueden generar una serie de distorsiones como el uso ineficiente de los recursos públicos al no enfrentar las autoridades locales los costos de generar ingresos. Al romper el vínculo entre fuentes de ingreso y objetos de gasto se afecta incluso el desarrollo del proceso democrático, lo cual tiene un impacto sobre la efectividad del gasto público. Para evitar este problema es necesario que al menos en el margen, el gobierno estatal o municipal que quiera aumentar su gasto, tenga que elevar sus impuestos o mejorar su recaudación. Con ello se crea un compromiso estrecho entre la autoridad y los ciudadanos”*

B.- España sigue un sistema mixto para regular las fuentes impositivas de las comunidades autónomas, por un lado señala que la ley nacional señalará las atribuciones de las comunidades autónomas (*artículo 133 numeral 2*) y por otro, que expresa que las materias no atribuidas a la Federación se entenderán reservadas a los Estados (*artículo 149 numeral 3*).

C.- Venezuela (Artículo 164, numeral 4), establece un sistema diferente, al remitirse a la ley nacional o federal, desde la Constitución, para darle fuentes impositivas a los Estados.

Destacamos que en México, una de las fuentes impositivas, que los Estados han

En el caso de personas físicas que obtengan ingresos por enajenación de bienes inmuebles, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%, y se deberá aplicar sobre la ganancia obtenida por la enajenación de inmuebles ubicados en la Entidad Federativa de que se trate, con independencia de que el contribuyente tenga su domicilio fiscal fuera de dicha Entidad Federativa.

Tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.

Las Entidades Federativas que establezcan el impuesto a que se refiere esta fracción, únicamente podrán gravar la utilidad gravable obtenida por los contribuyentes, por los establecimientos, sucursales o agencias que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate.

Cuando un contribuyente tenga establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, para determinar el impuesto que a cada una de ellas le corresponda, se deberá considerar la suma de la utilidad gravable obtenida por todos los establecimientos, sucursales o agencias que tenga, y el resultado se dividirá entre éstos en la proporción que representen los ingresos obtenidos por cada establecimiento, sucursal o agencia, respecto de la totalidad de los ingresos.

En el caso de las personas físicas que tributen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las Entidades Federativas podrán estimar la utilidad fiscal de dichos contribuyentes y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas.

Las Entidades Federativas podrán establecer distintas tasas dentro de los límites que establece el presente artículo por cada uno de los impuestos cedulares a que se refiere este artículo.

La base de los impuestos cedulares a que se refiere el presente artículo, deberá considerar los mismos ingresos y las mismas deducciones que se establecen en la Ley del Impuesto sobre la Renta de carácter federal, para los ingresos similares a los contemplados en los impuestos cedulares citados, sin incluir el impuesto cédular local.

⁵⁶³ Ob.Cit.

tomado como propia⁵⁶⁴ es la relativa a gravar a los empleados, las remuneraciones pagadas por el trabajo personal subordinado (*algunos Estados llaman a la contribución como Impuesto por remuneraciones al trabajo personal subordinado y otros como Impuesto sobre nóminas*).

Con el nacimiento del impuesto por remuneraciones al trabajo personal subordinado, o Impuesto sobre nóminas, en las entidades federativas, el sistema financiero denunció, a través del juicio de amparo, que los Estados estaban invadiendo la esfera de atribuciones de la Federación, por gravarse a los bancos, las remuneraciones pagadas por el trabajo personal subordinado de sus empleados.

Por ello, el Pleno de la SCJN, a través de la **Jurisprudencia 21/1994**, determinó que no existía o existe tal invasión de atribuciones y razonó al respecto:

*“ . . . el impuesto sobre nóminas previsto en las leyes locales de algunas de las entidades federativas, como por ejemplo de los Estados de Jalisco, Tabasco y Campeche, grava las erogaciones, en efectivo o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, dentro del territorio de dichos Estados, por lo que los preceptos que lo establecen no invaden la esfera de atribuciones reservada constitucionalmente a la Federación, pues en ellos no se legisla sobre ninguno de los servicios de banca y crédito que prestan las instituciones de crédito, especificados en el artículo 46 de la Ley de Instituciones de Crédito, ni se establece gravamen alguno sobre los servicios y operaciones de banca y crédito o sobre los ingresos o utilidades que perciban las instituciones mencionadas, con motivo de dichos servicios y operaciones. **INVASION DE ESFERAS. EL IMPUESTO SOBRE NOMINAS PREVISTO EN UNA LEY LOCAL, EN RELACION CON UNA INSTITUCION DE CREDITO, NO INVADE LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LA FEDERACION.**⁵⁶⁵*

Anteriormente, en la Séptima Época, el Pleno de la SCJN, en el mismo sentido había sostenido que los Estados podían y pueden gravar las comisiones de los agentes de seguros, en la tesis **“SEGUROS, AGENTES POLICITADORES DE. LOS ESTADOS DE LA FEDERACION PUEDEN ESTABLECER IMPUESTOS**

⁵⁶⁴ Del análisis de 18 Leyes de Ingresos de los Estados vigentes en 2005, (incluyendo el distrito federal), (www.ordenjuridico.gob.mx y www.indetec.gob.mx) se advierte que las fuentes impositivas estatales y del DF, se centran en las siguientes contribuciones: I.- Impuesto sobre Loterías, Rifas y sorteos. II.- Impuesto sobre nóminas o Erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado. III.- Impuesto sobre hospedaje. IV.- Impuesto sobre adquisición o compraventa de vehículos usados. De dichos ordenamientos, podemos colegir:

A.- En 15 estados de la república, gravan con un impuesto local la tenencia de uso o vehículos, a pesar de que, desde 1996, en la ley del ISTUVE, existe posibilidad jurídica de que los estados lo impongan.

B.- En 12 estados de la República gravan con un Impuesto local a las diversiones públicas, a pesar de que, desde aproximadamente hace 10 años, en la ley del IVA, se establece dicha posibilidad.

C.- Sólo 3 entidades federativas gravan con un Impuesto a la traslación de bienes muebles usados.

D.- Sólo Baja California, grava con un Impuesto a la contaminación al medio ambiente

⁵⁶⁵ Octava época, Gaceta del SJF, Tomo: 78, Junio de 1994, Página: 19

SOBRE LAS PERCEPCIONES QUE OBTIENEN POR COMISIONES (LEY DE IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES PARA EL ESTADO DE TAMAULIPAS)” y para ello dijo: *“La prohibición contenida en el artículo 134 de la Ley General de Instituciones de Seguros, sólo tiene por objeto evitar que los Estados, bajo el pretexto de imponer contribuciones a los agentes o a las personas que con ellos contraten, graven en realidad las primas de seguros o el capital de las sociedades aseguradoras, pero si el impuesto local no lesiona estas materias reservadas exclusivamente a la Federación, no es inconstitucional la ley que lo establece”.*⁵⁶⁶

También sobre facultades concurrentes entre Estado y federación, en la Jurisprudencia 14/1998, el Tribunal Pleno de la SCJN, estableció el criterio siguiente:

*“siendo la materia de turismo un acto que la ley reputa de comercio, conforme al artículo 75, fracción VIII, del Código de Comercio, y dado que el Poder Revisor de la Constitución estableció en el artículo 73, fracción XXIX, constitucional, las materias reservadas a la Federación para establecer contribuciones sobre ellas, dentro de las cuales no se ubica el comercio en general, sino únicamente el comercio exterior, debe concluirse que **existe una facultad concurrente entre la Federación y los Estados para gravar las actividades de carácter comercial**, como lo es el servicio de hospedaje, sin que sea óbice a lo anterior el hecho de que la fracción X del propio artículo 73 constitucional reserve a la Federación la facultad para legislar en materia de comercio, puesto que en ella se regula un ámbito legislativo de carácter general para que el Congreso Federal determine la regulación jurídica de la materia de comercio, con excepción de la potestad tributaria sobre tal materia, ámbito legislativo que se regula en forma específica en la fracción XXIX del propio precepto, en el que también se delimitan las esferas de la Federación y los Estados, precisando las actividades que pueden ser gravadas en exclusiva por la primera. **HOSPEDAJE. LAS LEYES LOCALES QUE ESTABLECEN IMPUESTOS CUYO HECHO IMPONIBLE CONSISTE EN LA PRESTACIÓN DE TAL ACTIVIDAD, NO IMPLICAN UNA INVASIÓN A LA POTESTAD TRIBUTARIA EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN.** Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Febrero de 1998, Página: 38*

En nuestro país, con motivo de la celebración de la Convención Nacional Hacendaria en 2004, la comisión de hacienda de la Cámara de Diputados,⁵⁶⁷ aprobó algunas propuestas de reformas hacendarias de los Estados y sobre ello razonó:

“Asimismo, conforme a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria, se establece el marco que permita a las Entidades Federativas establecer impuestos cedulares al ingreso de las personas físicas que obtengan ingresos por honorarios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles y por la enajenación de inmuebles, así como por

⁵⁶⁶ Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 11, Primera Parte, Página: 65

⁵⁶⁷ Gaceta Parlamentaria, año VII, número 1615, jueves 28 de octubre de 2004.

las actividades empresariales, sin que dichos gravámenes contravengan las limitaciones que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado para que reciban participaciones conforme al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Al respecto, debe mencionarse que dentro de esas limitaciones no se encuentra alguna respecto de salarios, habida cuenta que el servicio personal subordinado no forma parte del objeto del impuesto al valor agregado, por lo que siempre las Entidades Federativas han tenido la posibilidad de gravar esa fuente con impuestos locales. Así, no es necesario efectuar modificación alguna en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que las Entidades Federativas adopten la recomendación de la Primera Convención Nacional Hacendaria para establecer un impuesto cedular a los salarios, lo cual sí es necesario tratándose de las otras fuentes de ingreso mencionadas: honorarios profesionales, arrendamiento y enajenación de inmuebles, así como de actividades empresariales, toda vez que las actividades mencionadas son objeto del impuesto al valor agregado. De esta forma se plantea que las Entidades Federativas podrán establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por dichas actividades, sin que se considere un incumplimiento de los compromisos en materia de coordinación fiscal.

De acuerdo a la iniciativa presentada por el Ejecutivo de la Nación los impuestos cedulares se deben de ceñir a las siguientes características básicas:

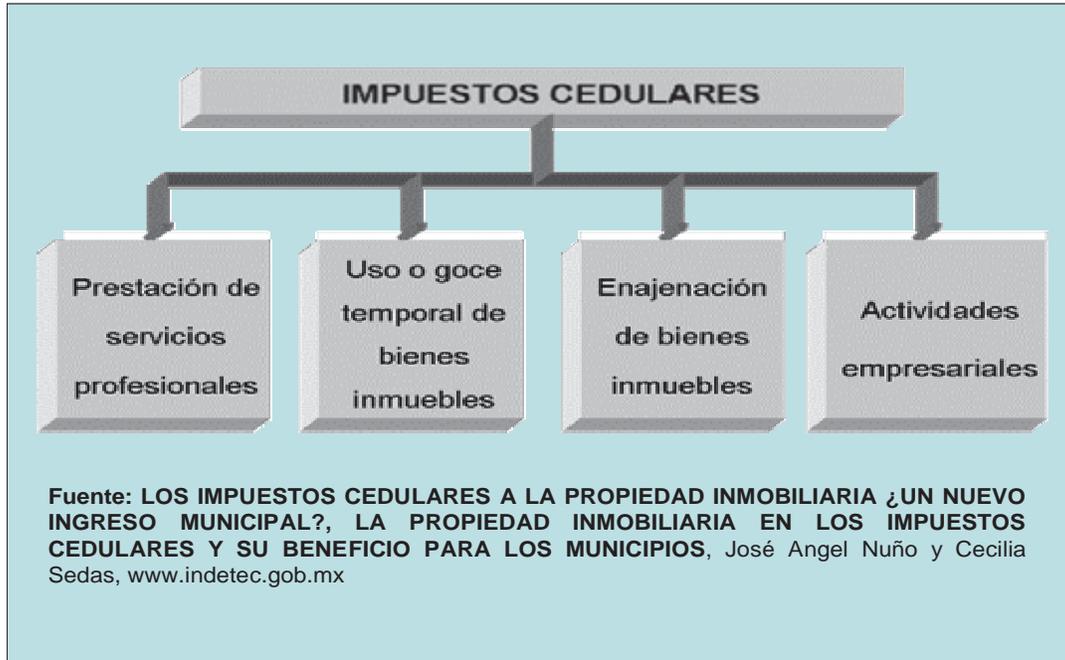
“En materia de servicios profesionales se debe afectar la utilidad gravable de los contribuyentes que provenga de las bases fijas que estos tengan en cada Entidad Federativa; en el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los ingresos de los inmuebles ubicados en la Entidad Federativa de que se trate; en enajenación de bienes inmuebles, la ganancia que se obtenga por la enajenación de aquellos ubicados en la Entidad Federativa que corresponda; y, en actividades empresariales, la utilidad gravable que obtengan los contribuyentes por los establecimientos, sucursales o agencias que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate. Cabe mencionar que por lo que hace a los pequeños contribuyentes, se establece que las Entidades Federativas podrán estimar su utilidad fiscal y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas.

Se establece que para determinar la base de los impuestos Cedulares, con el fin de alcanzar características homogéneas y evitar distorsiones en su aplicación, se deberán considerar los mismos ingresos y las mismas deducciones que se establecen en la Ley del Impuesto sobre la Renta Federal, para los ingresos similares a los contemplados en los impuestos cedulares, sin que se incluyan la exclusión general ni el impuesto cedular local.

tro aspecto es que, en todos los casos, la tasa en cada impuesto cedular sea una tasa mínima del 2% y máxima del 5%, además de que las Entidades Federativas podrán establecer distintas tasas por impuesto cedular.

Finalmente, y con el propósito de sentar las bases para facilitar la presentación de las declaraciones a los contribuyentes a través del sistema bancario, se establece que las Entidades Federativas podrán convenir con la Federación que los impuestos cedulares locales se paguen en las mismas declaraciones del impuesto sobre la renta federal”.

Gráficamente los impuestos cedulares que se permiten establecer a los Estados, por virtud de la propuesta de la Convención Nacional Hacendaria, son los siguientes:



4.4.- Las Fuentes Impositivas del denominado nivel gobierno del Distrito Federal o de la Capital Federal.

Enseguida presentamos la regulación constitucional sobre este nivel:

Argentina

Artículo 75.-

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

Artículo 129.- *La ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad.*

Una ley garantizará los intereses del Estado nacional, mientras la ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación.

Brasil

Artículo 147. Son competencia de la Unión, en el Territorio Federal, los impuestos estatales y, si el Territorio no estuviese dividido en Municipios, cumulativamente, los impuestos municipales, son competencia del Distrito Federal los impuestos municipales.

Artículo 155. *Es competencia de los Estados y del Distrito Federal establecer:*

I. impuestos sobre:

a) transmisiones mortis causa y donación, de cualesquiera bienes o derechos; b) operaciones relativas a circulación de mercancías y sobre prestaciones y servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, incluso cuando las operaciones y las prestaciones se inicien en el exterior; c) propiedad de vehículos automotores; II. un recargo, de hasta el cinco por ciento de lo que fuese pagado a la Unión, por personas físicas o jurídicas domiciliadas en los respectivos territorios, a título de impuesto previsto en el artículo 153, III, que incida sobre lucros y ganancias y rendimientos de capital.

1o. El Impuesto previsto en el inciso I, a:

I. relativo a bienes inmuebles o sus respectivos derechos, compete al Estado de situación del bien, o al Distrito Federal; II. relativo a bienes muebles, títulos y créditos, compete al Estado donde se verifique el inventario o registro, o tuviere su domicilio el donante, o al Distrito federal.

México.

Artículo 122, apartado C, base primera, fracción V, CPEUM, “Serán aplicables a la hacienda pública del Distrito Federal, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y su régimen orgánico de gobierno, las disposiciones contenidas en el segundo párrafo del inciso c) de la fracción IV del artículo 115 de esta Constitución”.

Venezuela

Artículo 16.- *Con el fin de organizar políticamente la República, el territorio nacional se divide en el de los Estados, Distrito Capital, las dependencias federales y los territorios federales. El territorio se organiza en Municipios. La división político-territorial será regulada por ley orgánica, que garantice la autonomía municipal y la descentralización político-administrativa. Dicha ley podrá disponer la creación de territorios federales en determinadas áreas de los Estados, cuya vigencia queda supeditada a la realización de un referendo aprobatorio en la entidad respectiva. Por ley especial podrá darse a un territorio federal la categoría de Estado, asignándosele la totalidad o una parte de la superficie del territorio respectivo.*

Artículo 18.- *La ciudad de Caracas es la capital de la República y el asiento de los órganos del Poder Nacional. Lo dispuesto en este Artículo no impide el ejercicio del Poder Nacional en otros lugares de la República. Una ley especial establecerá la unidad político-territorial de la ciudad de Caracas que integre en un sistema de gobierno municipal a dos niveles, los Municipios del Distrito Capital y los correspondientes del Estado Miranda. Dicha ley*

establecerá su organización, gobierno, administración, competencia y recursos, para alcanzar el desarrollo armónico e integral de la ciudad. En todo caso la ley garantizará el carácter democrático y participativo de su gobierno.

Artículo 136.- *El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional. El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral. Cada una de las ramas del Poder Público tiene sus funciones propias, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado.*

De los preceptos antes invocados, podemos obtener las siguientes conclusiones y formular lo siguiente:

A.- **Argentina** (Artículo 129) y **Venezuela** (Artículo 124), no establecen fuentes impositivas para el distrito federal o la ciudad capital. Es de comentar, que el distrito capital de Venezuela se integra en tres municipios, por lo que las fuentes impositivas serán las previstas para los municipios. Existe al efecto la Ley Especial sobre el Régimen de Distrito Capital Metropolitano de Caracas

En el caso de la ciudad capital de Argentina, como es Buenos Aires, sus fuentes impositivas se norman en la constitución de dicha ciudad capital.

B.- **Brasil** (Artículos 155 y 157) señala como fuentes impositivas del distrito federal, las mismas que se prevén para los Estados.

C.- **México** (Artículo 122), determina como fuentes impositivas del distrito Federal, las correspondientes al municipio, lo que tiene similitud con el caso de la ciudad capital venezolana.

Serna de la Garza,⁵⁶⁸ opina que en México “*el Distrito Federal tiene un régimen constitucional peculiar puesto que su Asamblea Representativa tiene facultades legislativas expresamente mencionadas en el artículo 122 constitucional, además de que el Congreso de la Unión se reservó el poder de legislar en el Distrito Federal en un número limitado pero relevante de materias*”.

Dada la naturaleza especial como ente de gobierno al Distrito Federal, que aparece como un nivel intermedio entre Estados y Municipios, en México, la Segunda Sala de la SCJN ha establecido, que las fuentes impositivas municipales, son iguales para dicho Distrito, pero las puede ejercer de manera diferente, pudiendo establecer exenciones fiscales, lo que no puede hacer los Municipios.

Ello se determina en la Jurisprudencia 82 /2006, “**EXENCIONES O SUBSIDIOS A FAVOR DE CONTRIBUYENTES, RESPECTO DE GRAVÁMENES RELATIVOS**”

⁵⁶⁸ Ob.Cit., Página 551

A LA PROPIEDAD INMOBILIARIA. LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DEL DISTRITO FEDERAL PUEDE ESTABLECERLOS”.⁵⁶⁹

Es decir, en cuanto al Distrito Federal sus fuentes impositivas son las municipales, sin que le aplique la reserva de facultades que previene el artículo 124, CPEUM, sin embargo, en materia de prohibiciones y limitaciones que tienen los Estados o entidades federativa, éstas si se les trasladan al DF, conforme lo dispone la Base Quinta, inciso H, del artículo 122, CPEUM cuando expresa; *“Las prohibiciones y limitaciones que esta Constitución establece para los Estados se aplicarán para las autoridades del Distrito Federal”*.

Es el Tribunal Constitucional Mexicano, el que determina que el Distrito Federal si puede ejercer las atribuciones que establece el artículo 124, CPEUM, para los Estados.

Las tesis son las siguientes:

LOTERIAS, RIFAS, SORTEOS Y CONCURSOS. LOS ARTICULOS 38 Y 40 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECEN EL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLAN EL ARTICULO 73 DE LA CONSTITUCION. Octava época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: V, Primera Parte, Enero a Junio de 1990, Página: 39

NÓMINAS. EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, NO VIOLA LA ESFERA RESERVADA A LA FEDERACIÓN EN EL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN X, CONSTITUCIONAL, YA QUE NO REGULA ASPECTOS RELATIVOS A LA RELACIÓN DE TRABAJO. Pleno de la SCJN, Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: IX, Marzo de 1998, Tesis: P. XIII/98, Página: 27

HOSPEDAJE. EL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO NO AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO DE LOS PRESTADORES DE ESE SERVICIO EN EL DISTRITO FEDERAL, EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO LOCAL PREVISTO RESPECTO DE ESA PRESTACIÓN. Pleno de la SCJN, Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: IX, Mayo de 1999, Tesis: P. XXXI/99, Página: 14

SALUD LOCAL. LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DEL DISTRITO FEDERAL AL APROBAR LA LEY DE PROTECCIÓN A LA SALUD DE LOS NO FUMADORES, NO INVADIRÍA FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN. Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: XX, Octubre de 2004, Tesis:

⁵⁶⁹ Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIII, Junio de 2006, Página: 212. Contradicción de tesis 81/2006-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo Quinto y Séptimo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 19 de mayo de 2006.

4.5.- Las Fuentes Impositivas del denominado nivel municipal o gobierno municipal.⁵⁷⁰

A continuación presentamos la normativa que existe sobre los municipios en las Constituciones Iberoamericanas.

Argentina

Artículo 5.- *Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.*

Artículo 123.- *Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.*

Artículo 124.- *Las provincias podrán crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines y podrán también celebrar convenios internacionales en tanto no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación;*

⁵⁷⁰ Antonio M. Hernández, citando a Marienhoff, señala que Autarquía, “significa que el ente tiene atribuciones para administrarse a sí mismo, pero de acuerdo a una norma que le es impuesta”, es decir, una persona autárquica es “toda persona jurídica pública estatal que, con amplitud legal para administrarse a sí misma, cumple fines específicos”, por lo que con base en lo anterior, dicho autor, señala diversos elementos que hacen la diferencia entre la autonomía y la no autarquía, como son: atendiendo a “la mutación o desaparición”, es decir, el Municipio no puede desaparecer, pero el ente autárquico sí, a través de alguna ley o decreto, así como por “la elección de sus autoridades u órganos”, en virtud de que en los Municipios se realiza precisamente a través de una elección abierta entre la población, lo que no acontece con los entes autárquicos. Este mismo autor, El FEDERALISMO A DIEZ AÑOS DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba (República Argentina) <http://www.acader.unc.edu.ar>, sobre el régimen municipal en Argentina expresa que “La consagración constitucional de las autonomías de la ciudad de Buenos Aires y de los municipios significan incuestionablemente la afirmación del federalismo, por la íntima relación entre estas instituciones. Asimismo, en la misma línea de fortalecimiento del federalismo, se debe inscribir la posibilidad del nivel regional, para el desarrollo económico y social, pero no como gobierno político de un conjunto de provincias, según lo prescrito por el art. 124 de la ley suprema. Ahora la sociedad federal argentina está integrada por el gobierno federal, 23 provincias, y la ciudad-Estado de Buenos Aires, que tienen entre sí relaciones federales directas; pues si bien en la reforma se ha consagrado la autonomía municipal, por el art. 123, las que deben asegurar dicho régimen siguen siendo las provincias”. “Las Cartas Orgánicas Municipales como instrumentos para garantizar la autonomía y mejorar las formas de gobierno y Administración Local. Caso Argentino, El Municipio en México y en el Mundo, Salvador Valencia Carmona, Coordinador, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, Página 111)

con conocimiento del Congreso Nacional. La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto.

Brasil

Artículo 156. *Es competencia de los Municipios establecer impuestos sobre:*

I. propiedad predial y territorial urbana;

II. transmisión inter vivos, por cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o accesión física, y de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantía, así como la cesión de derechos o su adquisición.

III. ventas al por menor de combustibles líquidos y gaseosos, excepto gasóleo;

IV. servicios de cualquier naturaleza, no comprendidos en el artículo 155, I, b, definidos en ley complementaria.

1o. El impuesto previsto en el inciso I podrá ser progresivo, en los términos de la ley municipal, de forma que se asegure el cumplimiento de la función social de la propiedad.

2o. El impuesto previsto en el inciso II:

I. no incide sobre transmisiones de bienes o derechos incorporados al patrimonio de personas jurídicas en realización del capital, ni sobre la cesión o extinción de personas jurídicas en realización del capital, ni sobre la transmisión de bienes y derechos como consecuencia de fusión, incorporación, cesión o extinción de persona jurídica, excepto si, en estos casos, la actividad preponderante del adquirente fuese la compra y venta de estos bienes o derechos, locación de bienes inmuebles o arrendamiento mercantil.

II. Es competencia del Municipio de situación del bien.

3o. El impuesto previsto en el inciso III no excluye la incidencia del impuesto estatal previsto en el artículo 155, I, b, sobre la misma operación.

4o. Corresponde a la ley complementaria:

fijar los alícuotas máximas de los impuestos previstos en los incisos III y IV; II. excluir de la incidencia del impuesto previsto en el inciso IV las exportaciones de servicios para el exterior.

España

Art. 137. *El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.*

Art. 140. *La Constitución garantiza la autonomía de los municipios. Estos gozarán de personalidad jurídica plena. Su gobierno y administración corresponde a sus respectivos Ayuntamientos, integrados por los Alcaldes y los Concejales. Los Concejales serán elegidos por los vecinos del municipio mediante sufragio universal igual, libre, directo y secreto, en la forma establecida por la ley. Los Alcaldes serán elegidos por los Concejales o por los vecinos. La ley regulará las condiciones en las que proceda el régimen del concejo abierto.*

México

Artículo 115.- *Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su*

división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

I a II.-

III.- Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:

- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;*
- b).- Alumbrado público.*
- c).- Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;*
- d).- Mercados y centrales de abasto.*
- e).- Panteones.*
- f).- Rastro.*
- g).- Calles, parques y jardines y su equipamiento;*
- h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; e*
- i).- Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.*

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

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

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

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

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 en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;

Venezuela

Artículo 157.- La Asamblea Nacional, por mayoría de sus integrantes, podrá atribuir a los Municipios o a los Estados determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización.

Artículo 179.- *Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:*

1. *Los procedentes de su patrimonio, incluso el producto de sus ejidos y bienes.*
2. *Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.*
3. **El impuesto territorial rural o sobre predios rurales**, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.
4. *Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.*
5. *El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas.*
6. *Los demás que determine la ley.*

Artículo 180.- *La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades. Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político-territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados.*

De los preceptos antes invocados, podemos obtener las siguientes conclusiones y formular lo siguiente:

A.- **Argentina** (artículos 5 y 123), le transfiere la obligación a las provincias, para que establezca el régimen municipal, por ello no encontramos en su constitución federal fuentes exclusivas de los municipios. Lo mismo acontece en **España** (artículo 137), sobre las fuentes impositivas municipales

Esta incertidumbre jurídica, no sólo para el contribuyente, sino para los mismos municipios, en estas constituciones genera conflictos de competencia como fue el caso de la Jurisprudencia 204/2006, del Tribunal Constitucional Español, en el que se promovió *“conflicto en defensa de la autonomía local núm. 4546-2000, promovido por la ciudad de Ceuta, representada por el Procurador de los Tribunales don Argimiro Vázquez Guillén y asistida por el Abogado don Eduardo García de Enterría, en relación con el art. 68 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, por el que se*

modifica la disposición adicional tercera de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones”, habiéndose resuelto “ Desestimar el conflicto en defensa de la autonomía local núm. 4546-2000, promovido por la ciudad de Ceuta en relación con el art. 68 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, por el que se modifica la disposición adicional tercera de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoración”.

En el voto en contra de la sentencia dictada, el Ministro Jorge Rodríguez Zapata Pérez, expresa en relación con este conflicto de competencia:

¿Pueden las leyes del Estado disponer, sin límite alguno, de las competencias asumidas por Ceuta en su Estatuto de Autonomía? ¿Cuáles son, si existen, los límites impuestos por el bloque de la constitucionalidad -del que, creo, forma parte el EACta-a las leyes del Estado en materia de planeamiento urbanístico dirigidas a Ceuta?

No encuentro respuesta alguna a estos interrogantes en la Sentencia mayoritaria.

Esa Sentencia enfoca desde una perspectiva esencialmente municipal la competencia de aprobar definitivamente los planes de urbanismo que, sin embargo, es exclusivamente autonómica para el caso de Ceuta. Llega de esta forma a la conclusión de que una ley ordinaria del Estado puede entrar -no se razona con qué límites-a comprimir o recortar las atribuciones de competencia de un Estatuto de Autonomía aprobado por ley orgánica, cual es el caso del de Ceuta.

Nuestras técnicas sobre lo básico deberían emplearse en relación con las potestades reglamentarias y de administración de Ceuta, para establecer los límites estatutarios que la Ley del Estado no puede traspasar al regular el urbanismo ceutí, sin vulnerar el art. 21.1.1, en relación con el art. 21.2 de su Estatuto de Autonomía.

El siempre complejo problema de la relación Ley-Reglamento adquiere en los casos de Ceuta y Melilla una dimensión constitucional nueva, que hubiera sido necesario aclarar. También debería volverse sobre la doctrina de la supletoriedad, que confirmó la STC 61/1997, de 20 de marzo. Piénsese que tanto la Ley 8/1990, de 20 de julio, sobre reforma del régimen urbanístico y valoraciones del suelo, como su texto refundido, serían claramente preferibles -y tal vez no serían inconstitucionales para Ceuta-frente a la mala opción de la aplicabilidad en estas Ciudades de un Derecho preconstitucional del Estado obsoleto y petrificado o la hipótesis alternativa de una legislación ad hoc de nuestras Cortes Generales para dos Ciudades singulares de nuestro territorio nacional”.

B.- **Brasil** (Artículo 156), **México** (Artículo 115) y **Venezuela** (Artículo 179), si establecen fuentes impositivas para los municipios y coinciden en señalar, como una de ellas, a la propiedad inmobiliaria.

Destacamos que en criterio del Tribunal Constitucional Mexicano, en el proceso legislativo de creación de las leyes tributarias municipales, existe una potestad tributaria compartida entre los Estados y los municipios y para ello se razona:

HACIENDA MUNICIPAL. EN EL CASO DE LOS TRIBUTOS A QUE SE REFIERE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 115 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EXISTE UNA POTESTAD TRIBUTARIA COMPARTIDA ENTRE LOS MUNICIPIOS Y EL ESTADO EN EL PROCESO DE SU FIJACIÓN. *La regulación de 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, es el resultado de un proceso legislativo distinto al ordinario: mientras en éste la facultad de iniciativa legislativa se agota con la presentación del documento ante la Cámara decisoria, en aquél la propuesta del Municipio sólo puede modificarse por la Legislatura Estatal con base en un proceso de reflexión apoyado en argumentos sustentados de manera objetiva y razonable, por lo que es válido afirmar que se trata de una potestad tributaria compartida, toda vez que en los supuestos señalados por la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la potestad tributaria originalmente reservada para el órgano legislativo, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, se complementa con los principios de fortalecimiento municipal y reserva de fuentes, y con la norma expresa que le otorga la facultad de iniciativa; de ahí que, aun cuando la decisión final sigue correspondiendo a la Legislatura, ésta se encuentra condicionada por la Norma Fundamental a dar el peso suficiente a la facultad del Municipio, lo cual se concreta en la motivación que tendrá que sustentar en el caso de que se aparte de la propuesta municipal.*⁵⁷¹

En Venezuela, por lo que hace a la interpretación del artículo 179 de su Constitución, que señala las fuentes impositivas de los municipios, el Tribunal Constitucional⁵⁷² emitió una sentencia que resolvió una acción de nulidad por

⁵⁷¹ Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Octubre de 2006, Página: 1129, Jurisprudencia111/2006.Controversia constitucional 15/2006. Municipio de Morelia, Estado de Michoacán de Ocampo. 26 de junio de 2006.

⁵⁷² <http://www.tsj.gov.ve/Decisiones/scon/Julio/670-060700-00-1446.htm>. También en relación con el régimen fiscal de los Municipios en Venezuela, Alexis O. Meléndez H, "La tributación local y la armonización del sistema tributario nacional", opina que "El problema más común se presenta a nivel de la tributación municipal. En este sentido los doctores Travieso Passios y Romero Muci señalan: "La jurisprudencia patria ofrece repetidas muestras de los enfrentamientos de especie, donde se cuestiona la correcta interpretación constitucional y aplicación del poder tributario municipal, con el preclaro exceso de éstos últimos". Y más adelante indican:...permitiéndoseles el ejercicio de su autonomía fiscal de forma tal que ha significado –para algunas municipalidades– la configuración de una hacienda propia, representativa de un privilegio económico frente a otras entidades locales, manifestándose en una preclara explotación por vía fiscal y en una injustificable absorción de recursos económicos de una municipalidad por otra (Travieso Passios y Romero Muci, 1992, p. 70). El Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio, ha sido sin lugar a dudas el ramo rentístico más desarrollado por los municipios, pero, dentro de esas extralimitaciones, han pretendido gravar con ese impuesto otros hechos tales como ventas, importación, navegación, enriquecimientos, que son del dominio fiscal de la Nación (Id., p. 71).. .Las facultades tributarias

inconstitucionalidad en contra de la “Ordenanza Sobre Contribución por Consumo de Cerveza con Contenido Alcohólico”, publicada en Gaceta Municipal del Municipio San Carlos del Estado Cojedes, promovida por la sociedad mercantil CERVECERÍA POLAR DEL CENTRO, C. A.

La empresa quejosa señaló que *“el Municipio San Carlos del Estado Cojedes, carece de competencia para crear una contribución, a la cual calificaron de impuesto, en primer lugar, por cuanto la materia gravada no se encuentra dentro del catálogo de materias que forman parte de la autonomía tributaria municipal, y en segundo lugar, por cuanto la creación de impuestos al consumo de licores es competencia del Poder Nacional”,* y aseguraron además que *“La imposición al consumo de licores, no solamente se encuentra reservada a la competencia del Poder Nacional, sino que, además ha sido asumida esta competencia por Ley emanada del Congreso. Por ello, ni siquiera es de aquellos impuestos específicos al consumo que puedan ser asumidos o establecidos por los Estados, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público.”*

En esta sentencia dictada, se consideró el precedente que el Tribunal Constitucional había resuelto el 25 de enero de 1965, en la cual se declaró la nulidad de algunos artículos de una Ordenanza de Rentas Municipales del Distrito Falcón del Estado Falcón, que establecían un impuesto sobre alquiler de casas, a

que se reconozcan y otorguen a los Estados miembros y otros gobiernos locales, deben coordinarse entre sí y con el gobierno nacional a efectos de: (a) evitar que se produzca la superimposición de gravámenes y solucionarla en casos concretos por órganos y medios jurídicos; y (b) realizar una política fiscal de equilibrio o para otros fines que contemplen los intereses económicos del país, tanto en lo que respecta al orden interno como al internacional. En efecto, el carácter de ley orgánica del mencionado texto normativo, aprobado conforme a lo establecido en el artículo 163 de la Constitución Nacional de 1961, le confiere al Código Orgánico Tributario supremacía sobre las materias que regula, en relación a las demás leyes tributarias especiales. La importancia capital del Código Orgánico Tributario en materia de unificación y armonización del sistema tributario venezolano, ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia en un fallo que pone de relieve la especificidad de la materia tributaria al atribuirle a su normativa el carácter de Código Orgánico, con lo que se persiguió sin duda, "uniformar la materia fiscal bajo un cuerpo legal que recogiera sistemáticamente (Art. 162 de la Constitución de 1961), los principios fundamentales que informan esta particular rama de las ciencias jurídicas", lo que obedece a tendencias que asomaban ya en el medio forense como solución a la multiplicidad de problemas que se presentaban al pretender determinar la normativa aplicable al régimen fiscal al caso concreto, dada la dispersión y variedad de leyes que trataban la materia (Corte Suprema de Justicia, 1989). Hay que recalcar que el Código Orgánico Tributario es una ley de base, es decir, un marco general idóneo para integrar en un esquema coherente los principios generales que deben informar el sistema tributario venezolano en cualquiera de las expresiones del Poder Público y lo que ha hecho es desarrollar al máximo el principio de la legalidad tributaria en beneficio de la Administración y de los contribuyentes, garantizándoles la existencia de una estructura sustantiva y procedimental que les asegura la defensa efectiva de sus derechos e intereses ante cualquier exceso de la Administración Tributaria. En el ámbito municipal existe, sin embargo, en este sentido un vacío por cuanto la Ley Orgánica de Régimen Municipal no establece claramente estos aspectos relativos a la estructura sustantiva y procedimental que regulen la actividad tributaria municipal y que garanticen a la Administración la recaudación del tributo; y al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.

razón del diez por ciento (10%) mensual sobre el monto del alquiler. En dicho antecedente se dijo:

“Es cierto que las municipalidades, según la Constitución (artículo 31, numeral 3) cuentan entre sus ingresos ‘los impuestos sobre inmuebles’. Pero en el caso de autos, para la fijación del impuesto, se hace total abstracción al concepto de inmueble, para referirlo exclusivamente a la renta inmobiliaria, que ya aparece gravada con el impuesto sobre la renta. Por tanto, las disposiciones impugnadas son contrarias a lo estatuido en el ordinal 8º del artículo 136 de la Constitución Nacional y violatorias por consiguiente, de los artículos 117 y 118 de la misma.”

Para centrar el análisis sobre la inconstitucionalidad de la *“Ordenanza Sobre Contribución Por Consumo De Cerveza Con Contenido Alcohólico”*, el Tribunal Constitucional Venezolano expresó que *“debe concluirse que la naturaleza del tributo consagrado en la Ordenanza sobre Contribución por Consumo de Cerveza con Contenido Alcohólico, es la de un impuesto indirecto de monto fijo, pues no se requiere de su cálculo mediante el establecimiento de una base imponible y una alícuota específica, sino que el pago de la obligación tributaria, que se traslada bajo la figura de agentes de retención a los distribuidores al mayor, es en razón de un bolívar (Bs. 1,00) por cerveza con contenido alcohólico, bien sea en botella o en cualquier otra presentación” y con base en lo estudiado arribó a la conclusión de que:*

“De la norma transcrita, se evidencia de forma palmaria la abierta y flagrante inconstitucionalidad en que ha incurrido el Municipio San Carlos del Estado Cojedes al promulgar la Ordenanza sobre Contribución por Consumo de Cerveza con Contenido Alcohólico, puesto que tanto el Constituyente de 1999, como el Constituyente de 1961 –al establecer en el ordinal 8º del artículo 136, que era competencia exclusiva del Poder Nacional el establecimiento de los impuestos que recayesen sobre la producción y consumo de bienes tales como alcoholes y licores-, había dejado fuera del ámbito de las potestades tributarias del Poder Municipal el establecimiento de tributos sobre el consumo de bebidas con contenido alcohólico”.

Revisado el soporte constitucional de las fuentes impositivas de los municipios, en los textos fundamentales de los estados federales y autonómicos, queremos detenernos, para analizar algunos fallos sustentados por el Tribunal Constitucional Mexicano, porque consideramos que aportan una visión más amplia de la problemática existente sobre dichas fuentes impositivas.

4.5.1.- Los criterios de la SCJN, en México, sobre las facultades exclusivas tributarias de los municipios. Con motivo de la fuente exclusiva en materia de propiedad inmobiliaria que tiene el municipio frente al Estado, ha suscitado invasiones a la misma, por el nivel local, lo que ha obligado al Pleno de la SCJN, a pronunciarse sobre el tema.

En un caso, la legislatura local (*Sonora*) pretendía a través de exención o estímulo fiscal, limitar los ingresos municipales (*Hermosillo*) derivados de este fuente, en otro (*Sonora*) se tenía la intención de que los ingresos por las contribuciones de la propiedad inmobiliaria municipal (*San Luis Río Colorado*) fueran compartidos y en otro más (*Veracruz*), se perseguía exentar a una Universidad Pública del pago de las contribuciones al propiedad inmobiliaria municipal (*Córdoba*).

Las jurisprudencias sustentadas a través de controversia constitucional, tienen los rubros siguientes:

MUNICIPIOS. LAS EXENCIONES O CUALQUIERA OTRA FORMA LIBERATORIA DE PAGO QUE ESTABLEZCAN LAS LEYES FEDERALES O LOCALES RESPECTO DE LAS CONTRIBUCIONES QUE CORRESPONDEN A LA LIBRE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE AQUÉLLOS, CONTRAVIENEN EL ARTÍCULO 115, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Pleno de la SCJN, Novena Epoca, SJF y su Gaceta Tomo: XVIII, Agosto de 2003, **Jurisprudencia 44/2003**, Página: 1375. Controversia constitucional 13/2002. Municipio de Hermosillo, Estado de Sonora. 20 de mayo de 2003. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, José de Jesús Gudiño Pelayo y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juventino V. Castro y Castro.

HACIENDA MUNICIPAL. LAS CONTRIBUCIONES QUE ESTABLEZCAN LAS LEGISLATURAS DE LOS ESTADOS SOBRE LA PROPIEDAD INMOBILIARIA SE ENCUENTRAN TUTELADAS BAJO EL RÉGIMEN DE LIBRE ADMINISTRACIÓN HACENDARIA, POR LO QUE ESOS RECURSOS PERTENECEN EXCLUSIVAMENTE A LOS MUNICIPIOS Y NO AL GOBIERNO DEL ESTADO (INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 1o., FRACCIÓN I, DE LA "LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002" DEL ESTADO DE SONORA). Pleno de la SCJN, Novena Epoca, SJF y su Gaceta Tomo: XVII, Enero de 2003, **Jurisprudencia 53/2002**, Página: 1393. Controversia constitucional 25/2002. Municipio de San Luis Río Colorado, Estado de Sonora. 5 de diciembre de 2002. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan N. Silva Meza.

CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL. EL ARTÍCULO 10, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE VERACRUZ-LLAVE, QUE ESTABLECE UN RÉGIMEN FISCAL DE NO SUJECIÓN TRIBUTARIA A FAVOR DE LA UNIVERSIDAD VERACRUZANA, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 115 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Pleno de la SCJN, Novena Epoca, SJF y su Gaceta Tomo: XVII, Agosto de 2002, **Jurisprudencia 34/2002**, Página: 900. Controversia constitucional 16/2000. Ayuntamiento del Municipio de Córdoba, Estado de Veracruz. 9 de mayo de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano; en su ausencia hizo suyo el asunto Mariano Azuela Güitrón.

Otro caso se generó, cuando el Municipio de Morelia, a través de su Ley de Ingresos para el año 2006, estableció exención fiscal en materia inmobiliaria, lo que provocó, que el Pleno de la SCJN, declarara inconstitucional dicha ley, en la tesis cuyo rubro es **“HACIENDA MUNICIPAL. LOS ARTÍCULOS 18, FRACCIÓN VII, Y 19, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE MORELIA, MICHOACÁN, PARA 2006, AL ESTABLECER SUPUESTOS DE EXENCIÓN, TRANSGREDEN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 115 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”**⁵⁷³

Lo que si es permitido a las legislaturas locales, -siempre que lo razonen y justifiquen- a propósito de las contribuciones municipales a la propiedad inmobiliaria, es que se establezcan tasas diferentes entre los municipios del mismo Estado. Para ello, véase la Jurisprudencia 124/2004, del Pleno de la SCJN, titulada **HACIENDA MUNICIPAL. LA CONSTITUCIÓN FEDERAL PERMITE A LAS LEGISLATURAS ESTATALES ESTABLECER TASAS DISTINTAS PARA EL CÁLCULO DE IMPUESTOS RESERVADOS A AQUÉLLA EN LOS MUNICIPIOS DE UNA MISMA ENTIDAD FEDERATIVA, PERO EN ESE CASO DEBERÁN JUSTIFICARLO EN UNA BASE OBJETIVA Y RAZONABLE.**⁵⁷⁴

Como ya se citó, el artículo 115, CPEUM, limita a las legislaturas de los Estados para que establezcan exenciones fiscales sobre los ingresos municipales, sin embargo, la Segunda Sala de la SCJN, Jurisprudencia 22/97, considera que, por ejemplo, los derechos por servicio de agua potable quedan incluidos en la exceptuación de pago. La tesis lleva el rubro **“DERECHOS POR EL SERVICIO DE AGUA POTABLE PRESTADO POR LOS MUNICIPIOS PARA BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO. QUEDAN COMPRENDIDOS EN LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 115 CONSTITUCIONAL.**

Agotado el análisis de las fuentes impositivas de la federación, Estados o entidades federativas, distrito federal o ciudad capital, y de los municipios en los estados federales o autonómicos, desde el comparativo jurídico de sus textos constitucionales, así como de los fallos sustentados por los tribunales constitucionales, procederemos a continuación al desarrollo de algunas propuestas que tienen como finalidad ayudar a resolver la problemática de la inseguridad jurídica que se genera por la no delimitación de las fuentes tributarias impositivas en los niveles de gobierno citados. Las sugerencias que aquí plasmamos, se encuentran establecidas en algunos textos constitucionales, pero

⁵⁷³ Novena Época, Jurisprudencia 116/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Octubre de 2006, Página: 1132. Controversia constitucional 15/2006. Municipio de Morelia, Estado de Michoacán de Ocampo. 26 de junio de 2006. Mayoría de nueve votos. Disidente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

⁵⁷⁴ Pleno de la SCJN, Novena Época, SJF y su Gaceta Tomo: XVII, Diciembre de 2004, Jurisprudencia 34/2004, Página: 1123. (Controversia constitucional 14/2004. Municipio de Guadalajara, Estado de Jalisco. 16 de noviembre de 2004. Unanimidad de once votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Fernando A. Casasola Mendoza.

tiene como enfoque, delimitar dichas fuentes para evitar conflictos entre los entes de gobierno, no para disminuir o eliminar la inseguridad jurídica que se provoca al contribuyente que reside en un Estado federado o autonómico.

4.6.- Las diversas propuestas y soluciones implementadas en las Constituciones Iberoamericanas, para determinar las fuentes impositivas en cada nivel de gobierno y otorgar Seguridad Jurídica al contribuyente en el Federalismo Fiscal.

Los países con régimen federal fiscal, han optado por determinadas soluciones⁵⁷⁵ (no pensando en el gobernado), para tratar de evitar invasión de esferas de atribuciones entre los niveles de gobierno. Algunas de las propuestas de solución las hemos clasificado, con base en el análisis que hemos hecho de las constituciones iberoamericanas y para ello pasamos a estudiarlas:

4.6.1.- Establecimiento de una lista de fuentes impositivas. Fernández Segado⁵⁷⁶ señala que una de las primeras regulaciones fue la consistente en el “sistema de lista”.

Sobre este sistema podemos establecer la clasificación siguiente:

4.6.1.1.- El de Lista de fuentes exclusivas para cada nivel de Gobierno. Es decir, aquel que señala para cada nivel de gobierno (Federal, Estatal o provincial, del Distrito Federal o de la Ciudad Capital y de los Municipios), sus fuentes exclusivas.

En las constituciones de **Argentina, Brasil, España México y Venezuela**, no encontramos que opere dicho sistema, porque tal y como ya lo hemos comentado, el listado de fuentes impositivas es incompleto para determinado nivel de gobierno y para ello citamos como ejemplos, los casos de Argentina y Venezuela, que se recurre a ordenamientos secundarios para regular las atribuciones de la ciudad capital o distrito federal.

Para la Seguridad Jurídica del gobernado, quizá el sistema de lista para cada nivel de gobierno, sería la solución más sencilla, siempre que se previera, un sistema similar a la constitución brasileña (artículo 154), en el sentido de que la Federación, en situaciones de emergencia nacional, pudiera gravar cualquier

⁵⁷⁵ Bulit Goñi, “**Sistemas de Coordinación de Potestades Tributarias a distintos niveles de Gobierno en el Régimen Federal Argentino**”, Tratado de Tributación, Tomo II, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo DePalma, Ciudad de Buenos Aires, Argentina, 2003., Páginas 30 y 31) enumera los siguientes tipos de soluciones para contrarrestar esta incertidumbre jurídica: 1.- Separando fuentes impositivas; 2.- Regulando la concurrencia de fuentes impositivas; 3.- Estableciendo cuotas adicionales o suplementarias; 4- El de asignaciones tributarias, subvenciones o transferencias; 5.- Previendo sistemas de créditos fiscales; y; 6.- La participación o coparticipación de los niveles de gobierno.

⁵⁷⁶ Ob.Cit., página 94

fuelle que fuere necesaria, siempre que igualmente, dicha invasión de fuentes desapareciera, al terminar la situación de emergencia.

4.6.1.2.- El de Lista exclusiva para la Federación, reservando las demás para los Estados o Entidades Federativas. Este sistema se contempla en las constituciones de Argentina y México, sin embargo debemos comentar que en el artículo 75, numeral 4, de la carta fundamental del primer país citado, a pesar de la reserva a los Estados, se posibilita que haya concurrencia tributaria, en contribuciones indirectas.

También sobre este mecanismo, Faya Biseca ⁵⁷⁷ comenta que en el caso de la constitución de Canadá, artículo 91, el mecanismo opera en sentido inverso, toda vez que la carta fundamental “se limita a enumerar solamente las competencias que la Constitución otorga a los Estados miembros, estableciendo que aquellas competencias no enumeradas a favor de los estados, se entienden como conferidas a la autoridad federal. Este sistema lo ha adoptado Canadá, de conformidad al artículo 91 de su constitución”

Un ejemplo de los escasos casos que existen, referentes a facultades reservadas a los Estados, por no estar expresamente concedidas a la Federación, (*no se refiere a la materia tributaria*) es el contenido en la **Jurisprudencia 72/2005**, del Pleno de la SCJN, que dice:

NOTARIADO. LA FACULTAD PARA LEGISLAR EN ESA MATERIA ESTÁ RESERVADA A LOS ESTADOS DE LA FEDERACIÓN. *El artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no faculta al Congreso de la Unión para legislar en lo relativo a la función notarial, de modo que como dicha facultad no se atribuye expresamente a las autoridades federales, ni se encuentra entre las materias prohibidas para los Estados o entre aquellas para las que requieren consentimiento del Congreso General, debe entenderse que, conforme al principio de distribución de competencias contenido en el artículo 124 constitucional, está reservada a los Estados; de ahí que corresponda a las Legislaturas Locales expedir las leyes que creen la figura del notario y regulen su función.* ⁵⁷⁸

4.6.1.3.- El de Lista exclusiva para la Federación, reservando las demás para los Estados o Entidades Federativas, pero otorgando facultades implícitas a la Federación. En torno a este sistema, Faya Biesca ⁵⁷⁹, comenta que lo han adoptado “Suiza (Art. 3), Australia (Art. 51), U.R.S.S. (Art. 14). Estados Unidos adoptó este sistema no en su constitución original que entró en vigor el 14 de marzo de 1789. . . El sistema lo adoptó con la Enmienda 10 que textualmente dice: “The Power no delegated to the United State by the Constitution, nor

⁵⁷⁷ “El Federalismo Mexicano”, Editorial Porrúa S.A., México 2005, página 64.

⁵⁷⁸ Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: XXII, Julio de 2005, Página: 795. Acción de inconstitucionalidad 11/2002. Diputados integrantes de la Quincuagésima Sexta Legislatura del Congreso del Estado de Jalisco. 27 de enero de 2004.

⁵⁷⁹ Idem.

prohibited by it to the States, are reserved to the states respectively, or to the people”

Allan R. Brewer, encuentra esta misma disposición, en el artículo 156, numeral 33 de la Constitución Venezolana, que faculta al poder público nacional, para gravar *“Toda otra materia que la presente Constitución atribuya al Poder Público Nacional, o que le corresponda por su índole o naturaleza”*.

En el caso de México, a pesar de que el artículo 124, CPEUM, dispone el adverbio “expresamente”, para no que se recurra a las facultades implícitas, la SCJN, ha determinado que si existen dichas atribuciones implícitas y para ello sustenta:

REGISTRO NACIONAL DE VEHÍCULOS. EL CONGRESO DE LA UNIÓN TIENE FACULTADES CONSTITUCIONALES PARA EXPEDIR LOS ORDENAMIENTOS LEGALES EN ESA MATERIA. El artículo 73, fracción XXX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, concede al Congreso de la Unión facultades, conocidas como implícitas, "Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión". Ahora bien, si se atiende a que el concepto de rectoría económica, que en términos del artículo 25, primero y segundo párrafos, de la Constitución Federal corresponde desarrollar al Estado, comprende las facultades de dirigir el desarrollo nacional, así como fomentar el crecimiento económico y el empleo, y que en congruencia con esas facultades otorgadas al Estado, en las fracciones X, XXIII, XXIX-D y XXIX-E del señalado artículo 73 constitucional, se precisan varias materias de carácter federal sobre las que corresponde legislar al Congreso de la Unión, entre otras, comercio, seguridad pública, planeación nacional del desarrollo económico y social, así como programación, promoción, concertación y ejecución de acciones de orden económico, se llega a la conclusión de que el Poder Legislativo Federal se encuentra facultado constitucionalmente para dictar las disposiciones legales de carácter general, relativas a la creación y reglamentación del Registro Nacional de Vehículos, en tanto que el impacto de los vehículos automotores sobre el empleo, la inversión, el comercio, el medio ambiente y la seguridad pública, hace que tengan gran importancia económica, política y social. Lo anterior se robustece si se toma en consideración que con la creación y regulación del Registro Nacional de Vehículos se persiguen, entre otros fines, la identificación de los vehículos que se fabrican, ensamblan, importan o circulan en el territorio nacional, así como el brindar el servicio de información al público, sobre ese aspecto, y que el Sistema Nacional de Seguridad Pública tiene el deber de proporcionar al citado registro la información relativa al robo y recuperación de vehículos. *Novena época, SJF y su Gaceta, Tomo: XVI, Septiembre de 2002, Página: 262*

4.6.1.4.- El de Lista exclusiva para la Federación, reservando las demás para los Estados o Entidades Federativas, pero con facultades expresas a la Federación para gravar cualquier otra fuente que requiera para cubrir el Presupuesto de Egresos, incluso por causas de emergencia pública. Este mecanismo se encuentra en la constitución Mexicana, en la fracción VII del

artículo 73, CPEUM, que faculta a la federación, para que pueda gravar todo aquello que requiera, para cubrir el presupuesto de egresos, así como el caso de Brasil, (artículo 154), que otorga atribuciones para gravar cualquier otra materia en caso de emergencia nacional.

Consideramos que incluso, en el caso de México, la concurrencia tributaria, podría darse en las fuentes impositivas que contiene el artículo 115, CPEUM, que en apariencia son exclusivas de los municipios. En sentido contrario, Serna de la Garza (página 551), expresa que *“a partir de la reforma de 1983, al artículo 115 constitucional, a los municipios corresponde una serie de materias que la constitución les reconoce como propias y que no pueden ser invadidas ni por los estados ni por la federación”*.

Manuel González Oropeza⁵⁸⁰ para solucionar este problema de delimitación de fuentes impositivas propone: *“considero que la mejor manera de reformar el diseño constitucional de distribución de competencias en México, será partiendo de las existentes facultades federales, sin despojar a la Federación de sus actuales poderes, pero eliminando su exclusividad y la indebida exclusión que ellas hacen de la participación de los Estados, para enriquecer a ambas esferas por igual. De esta manera, propongo dejar intacta la regla del artículo 124 constitucional, pero eliminando sus implicaciones. Por ello, substituirían las facultades exclusivas tanto de la Federación como de los Estados, sean los expresamente asignados a la Federación, como los reservados a los Estados. Sin embargo, el cambio vendría con una innovación que podría tomarse de la experiencia del artículo 71 de la república Federal Alemana que establece: “En el dominio de la competencia legislativa exclusiva de la Federación, los Estados no podrán legislar a menos que la propia ley federal los autorice expresamente, en la modalidad y términos que la propia ley determine” Es decir, la propia ley federal podría autorizar, en multitud de aspectos, la participación de los Estados, convirtiendo a la materia objeto de regulación exclusiva, en una facultad concurrente, sin perder la Federación el debido control de la materia que ya se le ha encomendado por la Constitución”*.

4.6.1.5.- El de Lista de fuentes impositivas para la Federación y de los Estados. Es seguido por las constituciones de **Brasil y Venezuela** y a decir de Faya Biseca,⁵⁸¹ *“Este sistema presenta graves deficiencias, pues pretende racionalizar de manera total sendos ámbitos de competencia. Esto es muy difícil y complejo, dado la enorme, creciente y cambiante actividad del poder público”*

Como puede observarse, este sistema de lista analizado, incluyendo la subdivisión propuesta, no otorga ninguna certeza jurídica para los gobernados, -salvo la que propusimos en el punto 1-, porque al no estar perfectamente delimitada las fuentes impositivas para cada nivel de gobierno se provoca la concurrencia

⁵⁸⁰ **“Diseño Constitucional de competencias gubernamentales”**, [www. bibliojuridica.org.mx](http://www.bibliojuridica.org.mx)

⁵⁸¹ **Ob.Cit.**, página 64.

tributaria y por ende que el gobernado desconozca cual es el límite de su obligación a contribuir.

4.6.2.- El sistema en el que el poder constituido, señala las directrices para evitar, corregir o subsanar la concurrencia tributaria de los niveles de gobierno o le establece ciertas directrices al poder constituido. Algunas de estas soluciones, podemos observarlas en los casos de las constituciones de Argentina, Brasil, España y Venezuela que a continuación se transcriben.

Argentina.

Artículo 75.- Corresponde al Congreso:

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre estas, se efectuara en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidad en todo el territorio nacional.

Brasil

Artículo 146. La ley complementaria puede:

- I. legislar sobre conflictos de competencia en materia tributaria, entre la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios;
- II. regular las limitaciones constitucionales al poder de tributar;
- III. establecer normas generales en materia de legislación tributaria, especialmente sobre:
 - a) la definición de los tributos y de sus especies, así como, en relación a los impuestos relacionados en esta Constitución, la de sus respectivos hechos imponible, bases imponible y contribuyentes;
 - b) obligación y liquidación, crédito, prescripción y caducidad tributarios;
 - c) adecuado tratamiento tributario de la actuación cooperativa, realizada por las sociedades cooperativas.

Artículo 151. Está prohibido a la Unión:

- I. establecer tributos que no sean uniformes en todo el territorio nacional o que impliquen distinción o preferencia en relación a un Estado, a un Distrito Federal o a un Municipio, en detrimento de otro, admitiéndose la concesión de exenciones fiscales destinadas a promover un desarrollo socioeconómico equilibrado entre las diferentes regiones del País;
- II. someter a tributación los rendimientos de las obligaciones de deuda pública de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios, así como la remuneración y ganancias de los respectivos agentes públicos, en niveles superiores a los que se estableciesen para sus obligaciones y para sus agentes;
- III. establecer exenciones sobre tributos de competencia de los Estados, del Distrito Federal o de los Municipios.

España

Art. 150.

3. El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun

en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad.

Venezuela:

Artículo 156.- Es de la competencia del Poder Público Nacional:

13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

Artículo 165.- Las materias objeto de competencias concurrentes serán reguladas mediante leyes de bases dictadas por el Poder Nacional, y leyes de desarrollo aprobadas por los Estados. Esta legislación estará orientada por los principios de la interdependencia, coordinación, cooperación, corresponsabilidad y subsidiariedad. Los Estados descentralizarán y transferirán a los Municipios los servicios y competencias que gestionen y que éstos estén en capacidad de prestar, así como la administración de los respectivos recursos, dentro de las áreas de competencias concurrentes entre ambos niveles del Poder Público. Los mecanismos de transferencia estarán regulados por el ordenamiento jurídico estatal.

Artículo 185.- El Consejo Federal de Gobierno es el órgano encargado de la planificación y coordinación de políticas y acciones para el desarrollo del proceso de descentralización y transferencia de competencias del Poder Nacional a los Estados y Municipios. Estará presidido por el Vicepresidente Ejecutivo o Vicepresidenta Ejecutiva e integrado por los Ministros y Ministras, los Gobernadores y Gobernadoras, un Alcalde o Alcaldesa por cada Estado y representantes de la sociedad organizada, de acuerdo con la ley. El Consejo Federal de Gobierno contará con una Secretaría, integrada por el Vicepresidente Ejecutivo o Vicepresidenta Ejecutiva, dos Ministros o Ministras, tres Gobernadores o Gobernadoras y tres Alcaldes o Alcaldesas. Del Consejo Federal de Gobierno dependerá el Fondo de Compensación Interterritorial, destinado al financiamiento de inversiones públicas dirigidas a promover el desarrollo equilibrado de las regiones, la cooperación y complementación de las políticas e iniciativas de desarrollo de las distintas entidades públicas territoriales, y a apoyar especialmente la dotación de obras y servicios esenciales en las regiones y comunidades de menor desarrollo relativo. El Consejo Federal de Gobierno, con base en los desequilibrios regionales, discutirá y aprobará anualmente los recursos que se destinarán al Fondo de Compensación Interterritorial y las áreas de inversión prioritaria a las cuales se aplicarán dichos recursos.

De los preceptos antes citados, podemos advertir:

1.- Que el sistema de Argentina (Artículo 75), para efectuar la distribución de fuentes impositivas atendiendo a los servicios y funciones encomendados y bajo criterios de equidad y solidaridad para lograr desarrollo y calidad de vida e igualdad de oportunidades en la población, entre los niveles de gobierno, es

susceptible de ser implementado en las Constituciones Iberoamericanas, siempre que desde la carta fundamental se establezcan las directrices para conseguir los objetivos de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades.

Para ello, debiera considerarse, la atención que debe darse a los derechos económicos y sociales del gobernado, como son; la alimentación, educación, salud, vivienda y atención al medio ambiente, así como proteger a sectores especiales, como son, los de los niños, regiones étnicas, personas con capacidad especiales y personas de la tercera edad.

2.- Que igualmente es susceptible de establecer, la solución implementada por la constitución de Brasil (artículo 151), en el sentido de que desde la constitución se prohíba, establecer impuestos que no sean uniformes o que impliquen distinciones entre los niveles de gobierno o que causen detrimento entre éstos.

A dicha propuesta de solución, se le puede adicionar, los lineamientos que se contienen en las constituciones de Brasil (artículo 146, fracción III, inciso a), España (artículo 150) y Venezuela (artículo 156), es decir, que desde la constitución se exija que las normas generales en materia tributaria deberán procurar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, procurando evitar la doble tributación y definir principios que garanticen un sistema tributario justo, respetando el principio de legalidad tributaria en los elementos de las contribuciones.

Esta propuesta de que sea el poder constituyente el que fije los lineamientos a seguir, es para dar seguridad jurídica del gobernado, y es preferible a que sea el poder constituido establezca dichas directrices, como sucede en los casos de las constituciones de Brasil (artículo 146), de España (artículo 150 numeral 3) y de Venezuela (artículos 156 y 165).

3.- Que haya una opinión “*a priori*” del tribunal constitucional, a petición de un organismo que esté representado por todos los niveles de gobierno, -como se cita en el punto siguiente- cuando se vaya a emitir una contribución nueva que pueda provocar concurrencia o distorsión tributaria, así como inseguridad jurídica en los contribuyentes

Para ello, pudiera darse legitimación a los propios contribuyentes para solicitar esta opinión “*a priori*” e incluso, para que haya intervención de oficio del tribunal constitucional, siempre que la nueva contribución, no hubiere entrado en vigor.

4.- Que para instrumentar las directrices del poder constituyente, en materia de coordinación y armonización tributaria, exista un organismo federal integrado por los cuatro niveles de gobierno que pueden concurrir a establecer obligaciones tributarias al gobernado.

Este organismo pudiera ser, por ejemplo el Consejo Federal de Gobierno (que existe en Venezuela) previsto en el artículo 185 de su constitución, o el de la

Constitución de Argentina (establecido en el artículo 75, numeral 4,), o inclusive la Convención Nacional Hacendaria en México, (de llegar a institucionalizarse).

CONCLUSIONES:

Primera: Que la mayoría de los estudios sobre la problemática del federalismo fiscal, se ha centrado en tratar de solucionar y dar propuestas sobre su funcionamiento atendiendo a los niveles de gobierno que participan en éste, pero desatiendo o pasando por alto la garantía de seguridad del contribuyente.

Segunda: Que se contraviene la garantía de seguridad jurídica del contribuyente, en forma directa, cuando los niveles de gobierno, en los estados federales no tienen definidas y delimitadas las fuentes impositivas que pueden gravar, lo que acarrea incertidumbre legal porque no se conoce cuál es el límite que tiene cada nivel de gobierno para establecer obligaciones tributarias al contribuyente.

Tercera: Que se contraviene la garantía de seguridad jurídica del contribuyente, en forma directa, toda vez que al no estar delimitada las fuentes impositivas de cada nivel gobierno, tampoco se tiene certeza, que orden de gobierno debe atender y solucionar las deficiencias u omisión en la prestación de los servicios públicos.

Cuarta: Que en España, a pesar de no tener un régimen federal, presenta una problemática similar a los estados federales en virtud de que aplica la descentralización administrativa, desde la constitución para otorgar competencias a las comunidades autónomas y regiones, lo que ha llevado al Tribunal Constitucional Español a realizar diversos pronunciamientos sobre el tema.

Quinta: Que la doble o múltiple tributación sobre un mismo contribuyente no sólo atenta contra su seguridad jurídica, sino que también puede contravenir el principio constitucional de la no confiscatoriedad en la contribución, que analizamos en el capítulo III de este trabajo

Sexta: Que una solución ideal para la seguridad jurídica del contribuyente, en los estados federales sería que cada nivel de gobierno tuviera delimitada sus fuentes impositivas, pero implicaría voluntad política de los Estados para instrumentar los cambios necesarios en sus cartas fundamentales

Séptima: Que una solución más acorde con la realidad constitucional iberoamericana, sería implementar un “control a priori”, de las fuentes impositivas que se van a gravar a los contribuyentes. Este control a priori, funcionaría escuchando a los niveles de gobierno y al propio contribuyente o sector de contribuyentes, que estén implicados en las fuentes impositivas que se van a adoptar.

Octava: Que el control a priori de los problemas de las fuentes impositivas a gravar, puede ejercerlo el propio tribunal constitucional o un órgano colegiado representado por los niveles de gobierno y el contribuyente o sector de contribuyentes.

CAPITULO V: EL DERECHO A SER INFORMADO EN MATERIA FISCAL

5.1.- Antecedentes y Contenido del Derecho a la Información. 5.1.1.- *El contenido de la garantía constitucional del Derecho a la Información.* 5.1.2.- *El Derecho de la Información y las Constituciones Iberoamericanas.* 5.1.2.1.- *La evolución del Derecho de la Información en México.* **5.2.- El Derecho a ser Informado** 5.2.1.- *El Derecho a ser Informado en materia fiscal y lo que comprende* **5.3.- Las Fases del Derecho a ser Informado en materia fiscal.** 5.3.1.- *El Derecho a ser informado en materia fiscal, de las razones o motivos que originaron la creación o modificación de los ordenamientos fiscales.* 5.3.1.1.- *El derecho a ser Informado, con motivo de la creación de nuevos impuestos* 5.3.1.2.- *El derecho a ser Informado, con motivo de la adecuación o modificación a los tributos ya existentes.* 5.3.1.3.- *El Derecho a ser informado en materia fiscal en lo relativo a los montos a recaudar por contribución.* 5.3.2.- *El Derecho a ser informado en materia fiscal, de los derechos y obligaciones con los que cuenta en el proceso de fiscalización.* 5.3.3.- *El Derecho a ser informado en materia fiscal, de los derechos con los que cuenta en el procedimiento de cobranza* 5.3.4.- *El Derecho a ser informado en materia fiscal, de los derechos con los que cuenta en los medios de impugnación.*

*Abrir la actividad del Estado
para obligar a la entrega oportuna
de información útil y veraz,
desde las autoridades a los órganos de control
y a los gobernados,
constituye el antídoto más eficaz
contra esos desvíos de poder,
al establecer democráticamente
el control ciudadano a la gestión pública.
Luis Miguel Barbosa Huerta.*

Examinado que fue, en el capítulo anterior, el tema de la garantía de seguridad jurídica del contribuyente, en los estados federales o autonómicos, desarrollaremos ahora el análisis de la garantía fundamental consistente en el derecho a ser informado en materia fiscal.

Con el estudio de esta garantía fundamental, concluiremos la propuesta integral de este trabajo de investigación, en el sentido de determinar las garantías mínimas que el contribuyente debe tener, en reciprocidad a la obligación de contribuir al gasto público. Iniciamos con los principios constitucionales financieros en el capítulo primero, que incluyen los propuestas de atender prioritariamente a los derechos sociales y colectivos y de razonabilidad en la tributación, seguimos en el capítulo segundo y tercero con los principios constitucionales tributarios, como son la legalidad tributaria y la justicia fiscal como sistema, pasamos al estudio de la garantía de seguridad jurídica del contribuyente, bajo el requerimiento impostergable de la delimitación de las fuentes tributarios en los niveles de gobierno y finalizamos con el examen de la garantía contenida en el derecho a ser informado en materia fiscal.

Consideramos que el derecho a ser Informado en materia fiscal, integra el género derecho a la información⁵⁸² y que la doctrina acepta que se conforma de tres aspectos: el derecho a informar, El derecho a atraerse información o de acceder a la información y el derecho a ser informado.

Para realizar esta separación en su estudio, nos estamos basando, entre otros, en Jorge Carpizo y Ernesto Villanueva,⁵⁸³ quienes consideran que el derecho a la información contiene: El derecho a atraerse información, El derecho a informar, y El derecho a ser informado.

⁵⁸² Dice Marcela I. Basterra, que “Vale decir que todos los derechos que surgen en la etapa de comunicación e información se pueden ejercer o reclamar al Estado o particulares, según los casos, en forma separada”. **El Derecho Fundamental de Acceso a la Información Pública**, LexisNexis, Buenos Aires, Argentina 2006, Pagina 13

⁵⁸² Ob.Cit., página 2.

⁵⁸³ “**Derecho a la información en México: propuestas para su regulación, Su concepción, su historia, sus fronteras, sus caminos posibles**”. fundacionbuendia@prodigy.net.mx.

La doctrina existente en la materia, es coincidente en el sentido de que el derecho de la información que existe a favor de los gobernados, al cumplirse por el estado, lo legitima y le otorga credibilidad democrática, al transparentar y otorgar acceso a la información pública que genera y que posee. Acertadamente Marcela I. Basterra⁵⁸⁴ considera que *“No existe requisito más actual e importante para conseguir la credibilidad democrática que un poder estatal responsable y permeable al escrutinio de los ciudadanos. Cuanto mayor y más precisa sea la información pública disponible para la ciudadanía, menores serán la discrecionalidad de la burocracia y la probabilidad de que se extienda la corrupción en la administración estatal.”*

Para ello, analizamos la mayoría de las constituciones iberoamericanas y encontramos la divergencia en la regulación de los derechos antes citados. Así por ejemplo, advertimos que todas las cartas fundamentales regulan el derecho a informar o la libertad de imprenta y que incluso, algunas complementariamente norman los medios de comunicación.

Donde ya no existe uniformidad, es en: la manera de regular el derecho de atraerse a la información o de acceso a la información o en la normación del Derecho de ser informado.

En el caso en particular, en este capítulo, nos centramos en el estudio del derecho a ser informado y particularmente, de recibir información objetiva, oportuna y completa, del ejercicio del poder tributario del estado, cuando vaya crear o modificar tributos, al ejercitar facultades para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en el proceso de cobranza, así como en el ejercicio de los medios de defensa, tal y como lo desarrollamos en párrafos posteriores.

Hemos encontrado que la Carta Fundamental Mexicana, ha constitucionalizado el derecho a ser informado en materia penal, en el artículo 20, CPEUM y parafraseando a Eusebio González García⁵⁸⁵ diríamos que lo sustantivo es el Derecho a ser informado previsto constitucionalmente y lo adjetivo, la materia penal. Esta constitucionalización del derecho a ser informado en materia penal, no impide, ni limita el ejercicio de la garantía del derecho a ser informado en materia fiscal, más bien, existe un implícito reconocimiento del poder constituyente de que existe el derecho fundamental para todos los ámbitos en los que se desenvuelve el gobernado.

Como parte del derecho a ser informado en materia fiscal, en lo referente al proceso de creación o modificación de las leyes, incorporamos el análisis del impacto recaudatorio de las contribuciones y para ello, estamos comparando algunas legislaciones municipales, en cuanto al cumplimiento de esta garantía. Sobre esta cuestión, hacemos notar que el derecho a ser informado en materia fiscal, por lo que se refiere a los montos a recaudar de las contribuciones, en los

⁵⁸⁴ Ob.Cit., página 2.

⁵⁸⁵ Citado por José Osvaldo Casás, **Los principios del Derecho Tributario**, Ob.Cit., Página 242

municipios en México, se contraviene de dos maneras: *Una, donde las leyes de ingresos municipales no establecen la proyección de los montos a recaudar y otra; porque en algunos estados de la república mexicana, los habitantes de los municipios no cuentan ni siquiera con una ley de ingresos propia, sino que existen una ley genérica donde se establece el catálogo general de las contribuciones a recaudar en un ejercicio fiscal, pero sin contemplar además, los montos a recaudar.*

Consideramos que como garantía del derecho a ser informado en materia fiscal, por lo que se refiere al ejercicio del potestad tributaria, el contribuyente debe conocer, entre otras cuestiones: a).- *El motivo o justificación para la creación de un nuevo tributo o contribución o de su adecuación; b) El motivo o justificación de la creación de nueva tasa o tarifa o cuota que se aplicará o que en su caso, de su modificación; c) El motivo o justificación de la haberse elegido, actividad económica o sector de contribuyentes para nuevo régimen fiscal o de la modificación de las disposiciones que lo regían; d) El motivo o justificación del impacto y monto a recaudar en las nuevas contribuciones o de su modificación y; e) El motivo o justificación del establecimiento de exenciones o bonificaciones fiscales (estímulos o subsidios) que se aplicarán en el ejercicio fiscal, así como los sectores de contribuyentes o ramas de la actividad económica que se beneficiarán de éstas.*

Para el análisis de las fases del derecho a ser informado en materia fiscal, en los procesos de fiscalización y cobranza, así como en el ejercicio del derecho de impugnación, estamos considerando algunos ordenamientos que regulan ya los derechos y garantías del contribuyente, como son los casos de España, Perú y México y los proyectos de ley existente en Argentina, Chile y Colombia.

5.1.- Antecedentes y Contenido del Derecho a la Información. Víctor Manuel Valdez González ⁵⁸⁶ señala:

“El antecedente histórico del Derecho de Acceso a la Información Pública, según el Dr. Ernesto Villanueva, se origina en una de las democracias más avanzadas del planeta en la actualidad, en el año de 1776 en Suecia con la Ley Fundamental de Libertad de Expresión; posteriormente a fines del siglo XIX en Québec, Canadá y en el siglo XX, en los años sesenta en los Estados Unidos de Norteamérica. (Conferencia del Dr. Ernesto Villanueva impartida en el Seminario celebrado en Hermosillo, Sonora el 9 de Enero del presente año).

La encíclica “Pacem in terris”, es expedida por el Papa Juan XXIII, declara que “todo hombre tiene derecho a una información objetiva”, lo cual se reafirma en un decreto del Concilio Vaticano II, según el Doctor Ignacio Burgoa página 671 del Libro Garantías Individuales, edición 2001”.

⁵⁸⁶ “Las garantías para asegurar la efectividad del derecho a la información”, congresoson.gob.mx.

Mientras que Jorge Carpizo y Ernesto Villanueva,⁵⁸⁷ opinan que sus antecedentes en México se remontan al 6 de diciembre de 1977, cuando “se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el decreto que modificó 17 artículos constitucionales, entre ellos el sexto para adicionarle la oración: “El derecho a la información será garantizado por el Estado”. Así, México se incorporó a la corriente internacional que había nacido en 1948”.

5.1.1.- El contenido de la garantía constitucional del Derecho de la Información. “El derecho de la información se puede definir como el conjunto de normas jurídicas que regulan y tutelan las libertades, garantías, facultades y delimitaciones que integran el derecho a la información. En otras palabras: el Derecho a la Información es el objeto de estudio del Derecho de la Información”.⁵⁸⁸

Jorge Carpizo y Ernesto Villanueva, establecen que dicha garantía contiene tres aspectos fundamentales:

“a) El derecho a atraerse información, que incluye las facultades de I) acceso a los archivos, registros y documentos públicos, y II) la decisión de qué medio se lee, se escucha o se contempla.

b) El derecho a informar, que incluye I) las libertades de expresión y de imprenta, y II) el de constitución de sociedades y empresas informativas.

c) El derecho a ser informado, que incluye las facultades de I) recibir información objetiva y oportuna, II) la cual debe ser completa; es decir, el derecho a enterarse de todas las noticias, y III) con carácter universal, o sea, que la información es para todas las personas sin exclusión alguna.

En igual sentido de pronuncia Sergio López Ayllón,⁵⁸⁹ cuando señala que “el ‘derecho a la información’ (o la libertad de expresión o la libertad de información) comprende así tres facultades interrelacionadas: las de buscar, recibir o difundir informaciones, opiniones o ideas, de manera oral o escrita, en forma impresa, artística o por cualquier otro procedimiento”.

Estas tres partes del derecho de la información las encontramos en el artículo 19 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que expresa: “Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión”, así como en el artículo 19, numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que estatuye: “2. Toda persona tiene derecho a la libertad de expresión; este derecho comprende la libertad de buscar,

⁵⁸⁷ Ob. Cit.

⁵⁸⁸ Idem.

⁵⁸⁹ **El Derecho a la Información como Derecho Fundamental**, “Derecho a la Información y derechos humanos”, Estudios en homenaje al maestro Mario de la Cueva, Coordinadores: Jorge Carpizo y Miguel Carbonell, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2000, Página 163.

recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección”.

Destacamos que el acceso a la información y el derecho de ser informado, se refiere a la información pública que genera el estado, es decir, *“a todos los expedientes, archivos, bases de datos y documentos escritos, fotografías, grabaciones en soporte magnético o digital, o en cualquier otro formato, que se encuentren en poder las personas jurídicas estatales o instituciones públicas; o en personas privadas con participación estatal o subvención del Estado; o personas jurídicas privadas que tengan a su cargo la prestación de un servicio público esencial”*.⁵⁹⁰

Bajo este concepto de información pública que genera el estado, se amparó en México, el Ayuntamiento Municipal de San Nicolás de los Garza, Nuevo León, ante la omisión del Estado de Nuevo León, de informarle la manera en que se determinaron las participaciones federales a recibir por el municipio y que generó la controversia constitucional 18/97, por medio de la cual, consiguió que la autoridad estatal le informara lo requerido. Lo anterior se advierte de la **Jurisprudencia 82/2001**, del Tribunal Constitucional Mexicano, en la que sustenta:

“El artículo 115, fracción IV, inciso b), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y, en todo caso, de 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. Consecuentemente, ese derecho de los Municipios de recibir, entre otros recursos, participaciones federales, conforme a las leyes estatales bajo un determinado porcentaje, implica también que tengan conocimiento cierto de la forma en que se les están cubriendo tales participaciones, para lo cual el propio precepto constitucional impone una condición a las Legislaturas de los Estados para legislar al respecto y una obligación a los gobiernos estatales para que además de remitir esos fondos a los Municipios, les expliquen pormenorizadamente cuál es el monto global de las participaciones federales recibidas, la forma en que éstas se distribuyen entre todos los Municipios y la manera en que se conforman las sumas que se están enviando, es decir, tienen el deber de dar a conocer a cada Municipio la forma en que se establece tal distribución, a través de un informe detallado que contenga datos contables, demográficos y de ingresos, con una explicación suficiente que transparente el manejo de las referidas cantidades. En estas condiciones, cabe concluir que los Municipios tienen el derecho constitucional de recibir participaciones de los fondos federales y de exigir a la autoridad estatal la información necesaria respecto de su distribución”.

PARTICIPACIONES FEDERALES. EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 115, FRACCIÓN IV, INCISO B), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL,

⁵⁹⁰ Marcela I. Basterra, Ob.Cit., página 412.

LOS MUNICIPIOS TIENEN DERECHO AL CONOCIMIENTO CIERTO DE LA FORMA EN QUE AQUÉLLAS SE LES ESTÁN CUBRIENDO Y, POR TANTO, A EXIGIR ANTE LA AUTORIDAD ESTADUAL LA INFORMACIÓN NECESARIA RESPECTO DE SU DISTRIBUCIÓN.⁵⁹¹

5.1.2.- El Derecho de la Información y las Constituciones Iberoamericanas. Enseguida procedemos al análisis de dichas constituciones para determinar como se encuentra regulado, particularmente, el derecho a ser informado.

ARGENTINA

Artículo 14.- Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio, a saber: ... de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa.

Artículo 32. El Congreso federal no dictara leyes que restrinjan la libertad de imprenta o establezcan sobre ella la jurisdicción federal.

Artículo 38.- Los partidos políticos son instituciones fundamentales del sistema democrático.

Su creación y el ejercicio de sus actividades son libres dentro del respeto a esta Constitución, la que garantiza su organización y funcionamiento democráticos, la representación de las minorías, la competencia para la postulación de candidatos a cargos públicos electivos, el acceso a la información pública y la difusión de sus ideas.

BOLIVIA

Artículo 7.- Toda persona tiene los siguientes derechos fundamentales, conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio:

b. A emitir libremente sus ideas y opiniones por cualquier medio de difusión;

Artículo 15. Los funcionarios públicos que, sin haberse dictado el estado de sitio, tomen medidas de persecución, confinamiento o destierro de ciudadanos y las hagan ejecutar, así como los que clausuren imprentas y otros medios de expresión del pensamiento e incurran en depredaciones u otro género de abusos, están sujetos al pago de una indemnización de daños y perjuicios, siempre que se compruebe, dentro de juicio civil que podrá seguirse independientemente de la acción penal que corresponda, que tales medidas o hechos se adoptaron en contravención a los derechos y garantías que establece esta Constitución.

BRASIL

Artículo 5.

XIV.- Queda garantizado a todos el acceso a la información y salvaguardado el secreto de las fuentes cuando sea necesario para el ejercicio profesional.

⁵⁹¹ Pleno de la SCJN, Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo: XIII, Junio de 2001, Página: 579.

XXXIII.- Todos tienen **derecho a recibir de los órganos públicos informaciones de su interés particular, o de interés colectivo o general**, que serán facilitados en el plazo señalado en la ley, bajo pena de responsabilidad, salvo aquellas cuyo secreto sea imprescindible para la seguridad de la sociedad y del estado.

Artículo 220. La manifestación del pensamiento, la creación, la expresión y la formación, bajo cualquier forma, proceso o vehículo no sufrirán ninguna restricción observándose lo dispuesto en esta Constitución.

1o. No contendrá la ley ninguna disposición que pueda constituir una traba a la plena libertad de información periodística en cualquier medio de comunicación social, observándose lo dispuesto en el artículo 5o, IV, V, X, XIII y XIV.

2o. Está prohibida toda censura de naturaleza política, ideológica y artística.

3o. Corresponde a la ley federal:

I. regular las diversiones y espectáculos públicos, correspondiendo al Poder Público informar sobre su naturaleza, los límites de edad para los que se recomiendan, los locales y horarios en que su presentación se muestre inadecuada.

II. establecer los medios legales que garanticen a la persona y a la familia la posibilidad de defenderse de programas o programaciones de radio y televisión que contraríen lo dispuesto en el artículo 221, así como de la publicidad de productos, prácticas y servicios que puedan ser nocivos a la salud y al medio ambiente.

4o. La publicidad comercial de tabaco, bebidas alcohólicas y agrotóxicos, medicamentos y terapias estará sujeta a restricciones legales, en los términos del inciso II del párrafo anterior, y contendrá, siempre que fuese necesario, advertencia sobre los perjuicios derivados de su uso.

5o. Los medios de comunicación social no pueden, directa o indirectamente, ser objeto de monopolio o oligopolio.

6o. La publicación de medios impresos de comunicación no necesita de licencia de la autoridad.

CHILE

Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas:

12. La libertad de **emitir opinión y la de informar, sin censura previa**, en cualquier forma y por cualquier medio, sin perjuicio de responder de los delitos y abusos que se cometan en el ejercicio de estas libertades, en conformidad a la ley, la que deber ser de quórum calificado.

La ley en ningún caso podrá establecer monopolio estatal sobre los medios de comunicación social.

COLOMBIA

Artículo 20.- Se garantiza a toda persona la libertad de expresar su pensamiento y opiniones, la de **informar y recibir información veraz e imparcial**, y la de fundar medios masivos de comunicación.

Artículo 73.- La actividad periodística gozará de protección para garantizar su libertad e independencia profesional.

Artículo 74.- Todas las personas tienen derecho a acceder a los documentos públicos salvo los casos que establezca la ley.

El secreto profesional es inviolable.

COSTA RICA

Artículo 29.- Todos pueden comunicar sus **pensamientos de palabra o por escrito**, y publicarlos sin previa censura; pero serán responsables de los abusos que cometan en el ejercicio de este derecho, en los casos y del modo que la ley establezca.

Artículo 30.- Se garantiza el libre acceso a los departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos de interés público

ECUADOR

Artículo 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes:

9. El derecho a la libertad de opinión y de expresión del pensamiento en todas sus formas, a través de cualquier medio de comunicación, sin perjuicio de las responsabilidades previstas en la ley. La persona afectada por afirmaciones sin pruebas o inexactas, o agraviada en su honra por informaciones o publicaciones no pagadas hechas por la prensa u otros medios de comunicación social, tendrá derecho a que estos hagan la rectificación correspondiente en forma obligatoria, inmediata y gratuita, y en el mismo espacio o tiempo de la información o publicación que se rectifica.

10. El derecho a la comunicación y a fundar medios de comunicación social y a acceder, en igualdad de condiciones, a frecuencias de radio y televisión.

Artículo 81.- El Estado garantizará el derecho a acceder a fuentes de información; a buscar, recibir, conocer y difundir información objetiva, veraz, plural, oportuna y sin censura previa, de los acontecimientos de interés general, que preserve los valores de la comunidad, especialmente por parte de periodistas y comunicadores sociales.

No existirá reserva respecto de informaciones que reposen en los archivos públicos, excepto de los documentos para los que tal reserva sea exigida por razones de defensa nacional y por otras causas expresamente establecidas en la ley.

EL SALVADOR ⁵⁹²

⁵⁹² Para Henry Campos, “el derecho a la información no se encuentra establecido de manera específica en la Constitución salvadoreña o en alguna ley secundaria. Sin embargo, sí se encuentra regulado por medio de convenios y tratados internacionales”. “El Salvador: Conversatorio “Derecho a la Información pública en El Salvador y su marco jurídico actual. Estado/Aplicaciones”. <http://probidad.sc34.info/2006/pdfs/02.pdf>. Es oportuno comentar, que quizá

Artículo 6. Toda persona puede expresar y difundir libremente sus pensamientos siempre que no subvierta el orden público, ni lesione la moral, el honor, ni la vida privada de los demás. El ejercicio de este derecho no estará sujeto a previo examen, censura ni caución; pero los que haciendo uso de él, infrinjan las leyes, responderán por el delito que cometan.

En ningún caso podrá secuestrarse, como instrumentos de delito, la imprenta, sus accesorios o cualquier otro medio destinado a la difusión del pensamiento.

No podrán ser objeto de estatización o nacionalización, ya sea por expropiación o cualquier otro procedimiento, las empresas que se dediquen a la comunicación escrita, radiada o televisada, y demás empresas de publicaciones. Esta prohibición es aplicable a las acciones o cuotas sociales de sus propietarios.

Las empresas mencionadas no podrán establecer tarifas distintas o hacer cualquier otro tipo de discriminación por el carácter político o religioso de lo que se publique.

Se reconoce el derecho de respuesta como una protección a los derechos y garantías fundamentales de la persona.

Los espectáculos públicos podrán ser sometidos a censura conforme a la ley.

ESPAÑA

Artículo 20

1.- Se reconocen y protegen los derechos

a) A expresar y difundir libremente los pensamientos, ideas y opiniones mediante la palabra, el escrito o cualquier otro medio de reproducción

d) A comunicar o recibir libremente información veraz por cualquier medio de difusión.

3. La ley regulará la organización y el control parlamentario de los medios de comunicación social dependientes del Estado o de cualquier ente público y garantizará el acceso a dichos medios de los grupos sociales y políticos significativos, respetando el pluralismo de la sociedad y de las diversas lenguas de España.

Artículo 105. La Ley regulará.⁵⁹³

b) El acceso de los ciudadanos a los **archivos y registros administrativos**, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del estado, las averiguaciones de los delitos y la intimidad de las personas.

MEXICO

Artículo 6.- La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de un ataque a la moral, los derechos

este autor se esté refiriendo al Derecho de atraerse información o derecho de acceso a la información, que efectivamente el artículo 6 de la constitución salvadoreña omite regular.

⁵⁹³ En relación con la Constitución Española, el artículo II-71 de la Constitución de la Unión Europea, señala: "1. Toda persona tiene derecho a la libertad de expresión. Este derecho comprende la libertad de opinión y la libertad de recibir o comunicar informaciones o ideas sin que pueda haber injerencia de autoridades públicas y sin consideración de fronteras. 2. Se respetan la libertad de los medios de comunicación y su pluralismo."

de tercero, provoque algún delito, o perturbe el orden público; el derecho a la información ⁵⁹⁴ *será garantizado por el Estado*”

Artículo 7. Es inviolable la libertad de escribir y publicar escritos sobre cualquiera materia. Ninguna ley ni autoridad puede establecer la previa censura ni exigir fianza a los autores o impresores, ni coartar la libertad de imprenta, que no tiene más límites que el respeto a la vida privada, a la moral y a la paz pública. En ningún caso podrá secuestrarse la imprenta como instrumento del delito.

NICARAGUA

Artículo 30.- Los nicaragüenses tienen derecho a expresar libremente su pensamiento en público o en privado, individual o colectivamente, en forma oral, **escrita** o por cualquier otro medio.

Artículo 66.- Los nicaragüenses tienen derecho a la información veraz. **Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas**, ya sea de manera oral, por escrito, gráficamente o por cualquier otro procedimiento de su elección.

PANAMÁ

Artículo 37.- Toda persona puede emitir libremente su pensamiento de palabra, **por escrito o por cualquier otro medio**, sin sujeción a censura previa; pero existen las responsabilidades legales cuando por alguno de estos medios se atente contra la reputación o la honra de las personas o contra la seguridad social o el orden público.

Artículo 85. Los medios de comunicación social son instrumentos de información, educación, recreación y difusión cultural y científica. Cuando sean usados para la publicidad o la difusión de propaganda, éstas no deben ser contrarias a la salud, la moral, la educación, formación cultural de la sociedad y la conciencia nacional. La Ley reglamentará su funcionamiento.

PARAGUAY

Artículo 26.- Se garantizan la libre expresión y la **libertad de prensa**, así como la difusión del pensamiento y de la opinión, sin censura alguna, sin más limitaciones que las dispuestas en esta Constitución; en consecuencia, no se dictará ninguna ley que las imposibilite o las restrinja. No habrá delitos de prensa, sino delitos comunes cometidos por medio de la prensa.

⁵⁹⁴ Sergio López Ayllón, Ob.Cit., página 161, razona que el Derecho a la información en México, requiere de normas descriptivas que permitan “*precisar el contenido semántico, y estructural del enunciado constitucional*”, agregando, que “*Las normas de Derecho fundamental expresadas directamente por el Texto constitucional son frecuentemente abiertas, tanto semántica, como estructuralmente. Son abiertas semánticamente debido a la imprecisión de las expresiones que contienen y estructuralmente porque del mandato no se infiere si una situación ha de ser creada por acciones del Estado o consiste en omisiones del mismo, y si la existencia o realización de esta situación presupone o no derechos subjetivos*”

Toda persona tiene derecho a **generar, procesar o difundir información**, como igualmente a la utilización de cualquier instrumento lícito y apto para tales fines.

Artículo 28.- Se reconoce el derecho de las personas a **recibir información veraz, responsable y ecuánime**. Las fuentes públicas de información son libres para todos. La ley regulará las modalidades, plazos y sanciones correspondientes a las mismas, a fin de que este derecho sea efectivo.

PERÚ

Artículo 2.- Toda persona tiene su derecho:

A las libertades de **información, opinión, expresión y difusión del pensamiento** mediante la palabra oral o escrita o la imagen, por cualquier medio de comunicación social, sin previa autorización ni censura ni impedimento algunos, bajo las responsabilidades de ley.

A solicitar **sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido**. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.

PORTUGAL

Artículo 37

1.- Todos tienen el derecho de expresar y divulgar libremente su pensamiento por la palabra, por la imagen o por cualquier otro medio, **así como el derecho de informar, de informarse y de ser informados**, sin impedimentos ni discriminaciones.

Artículo 38. De la libertad de imprenta

1. Se garantiza la libertad de imprenta.
2. La libertad de imprenta implica la libertad de expresión y creación de los periodistas y colaboradores literarios, así como la intervención de los primeros en la orientación ideológica de los órganos de información no pertenecientes al Estado o a partidos políticos, sin que ningún sector o grupo de trabajadores pueda censurar o impedir su libre creatividad.
3. La libertad de imprenta implica el derecho a fundar periódicos y cualesquiera otras publicaciones, sin autorización administrativa, caución o habilitación previa.

URUGUAY

Artículo 29.-Es enteramente libre en toda materia **la comunicación de pensamientos por palabras, escritos privados o publicados en la prensa**, o por cualquier otra forma de divulgación, sin necesidad de previa censura; quedando responsable el autor y, en su caso, el impresor o emisor, con arreglo a la ley por los abusos que cometieron.

VENEZUELA

Artículo 28.- Toda persona tiene derecho de acceder a la información y a los

datos que sobre sí misma o sobre sus bienes consten en registros oficiales o privados, con las excepciones que establezca la ley, así como de conocer el uso que se haga de los mismos y su finalidad, y a solicitar ante el tribunal competente la actualización, la rectificación o la destrucción de aquellos, si fuesen erróneos o afectasen ilegítimamente sus derechos. Igualmente, podrá acceder a documentos de cualquier naturaleza que contengan información cuyo conocimiento sea de interés para comunidades o grupos de personas. Queda a salvo el secreto de las fuentes de información periodística y de otras profesiones que determine la ley.

Artículo 57.- Toda persona tiene derecho a expresar libremente sus pensamientos, sus ideas u opiniones de viva voz, **por escrito** o mediante cualquier otra forma de expresión, y de hacer uso para ello de cualquier medio de comunicación y difusión, sin que pueda establecerse censura. Quien haga uso de este derecho asume plena responsabilidad por todo lo expresado. No se permite el anonimato, ni la propaganda de guerra, ni los mensajes discriminatorios, ni los que promuevan la intolerancia religiosa.

Artículo 58.- La comunicación es libre y plural, y comporta los deberes y responsabilidades que indique la ley. **Toda persona tiene derecho a la información oportuna, veraz e imparcial, sin censura, de acuerdo con los principios de esta Constitución**, así como el derecho de réplica y rectificación cuando se vean afectados directamente por informaciones inexactas o agraviantes. Los niños, niñas y adolescentes tienen derecho a recibir información adecuada para su desarrollo integral.

Artículo 101.- El Estado garantizará la emisión, recepción y circulación de la información cultural. Los medios de comunicación tienen el deber de coadyuvar a la difusión de los valores de la tradición popular y la obra de los artistas, escritores, escritoras, compositores, compositoras, cineastas, científicos, científicas y demás creadores y creadoras culturales del país. Los medios televisivos deberán incorporar subtítulos y traducción a la lengua de señas, para las personas con problemas auditivos. La ley establecerá los términos y modalidades de estas obligaciones.

Del texto de las referidas constituciones, concluimos:

A.- Que **Argentina** (artículo 14); **Bolivia** (artículo 7, inciso b)); **Brasil** (artículo 220, numeral 1); **Chile** (artículo 19, numeral 12); **Colombia** (artículo 20); **Costa Rica** (artículo 29); **Ecuador** (artículo 23); **El Salvador** (artículo 6); **España** (artículo 20, numeral 1, inciso d)); **México** (artículo 6); **Nicaragua** (artículo 30); **Panamá** (artículo 37); **Paraguay** (artículo 26); **Perú** (artículo 2); **Portugal** (artículo 37 numeral 1); **Uruguay** (artículo 29); y **Venezuela** (artículos 57 y 58), norman de manera expresa el *derecho a informar o la libre expresión*.⁵⁹⁵

⁵⁹⁵ Miguel Carbonell opina que “La libertad de expresión es lo que permite la creación de la opinión pública, esencial para darle contenido a varios principios del Estado constitucional, como lo son algunos derechos fundamentales (por ejemplo el derecho a la información, el derecho de petición o los derechos en materia de participación política); la existencia de una opinión pública libre y robusta también es una condición para el funcionamiento de la democracia representativa. El intercambio de opiniones e informaciones que se origina con la discusión pública contribuye a

Es oportuno destacar, que aunque la mayoría de las constituciones iberoamericanas no regulan el Derecho de replica en contra de las publicaciones emitidas en ejercicio de la libertad de expresión, el Artículo 14, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos si lo establece y para ello expresa: “1. Toda persona afectada por informaciones inexactas o agraviantes emitidas en su perjuicio a través de medios de difusión⁵⁹⁶ legalmente reglamentados y que se dirijan al público en general, tiene derecho a efectuar por el mismo órgano de difusión su rectificación o respuesta en las condiciones que establezca la ley. 2. En ningún caso la rectificación o la respuesta eximirán de las otras responsabilidades legales en que se hubiese incurrido. 3. Para la efectiva protección de la honra y la reputación, toda publicación o empresa periodística, cinematográfica, de radio o televisión tendrá una persona responsable que no esté protegida por inmunidades ni disponga de fuero especial”.

B.- Que **Brasil** (artículo 5, fracción XIV); **Colombia** (artículo 74); **Ecuador** (artículo 81); **España** (artículo 105); **México** (artículo 6); **Nicaragua** (artículo 66); **Perú** (artículo 2); **Portugal** (artículo 37, numeral 1) y **Venezuela** (artículo 28), regulan en forma expresa el *derecho de atraerse información o acceder a la información*

formar la opinión personal, la cual, al juntarse con las de los demás integrantes de la comunidad, conforma la opinión pública, que acaba manifestándose (a través, entre otros, de los canales de la democracia representativa) como voluntad jurídica del Estado.” “La libertad de expresión en la Constitución mexicana”. www.juridicas.unam.mx/publica/rev/decoinc/cont/3/art/art1.htm. Relacionado con la libertad de expresión, resaltamos que algunas cartas fundamentales iberoamericanas consideran como parte implícita del derecho a informar, el derecho de no restricción a los medios masivos de comunicación y para ello consúltese las constituciones de **Brasil** (artículo 220, numeral 1); **Chile** (artículo 19, numeral 12); **Colombia** (artículos 20 y 73); **Ecuador** (artículo 23); **El Salvador** (artículo 6); **España** (artículo 20); **Perú** (artículo 2); **Portugal** (artículo 38) y **Venezuela** (artículos 57 y 58).

⁵⁹⁶ Sobre los medios de comunicación masiva, Jorge Carpizo reflexiona: “Los medios de comunicación masiva contribuyen en gran parte a fijar las maneras de pensamiento de la sociedad; a establecer la agenda de los asuntos políticos, sociales y económicos que se discuten; a crear o a destruir la reputación de una organización, persona o grupo de personas. Los medios de comunicación masiva proporcionan información y elementos para que la persona y el público construyan, ponderen y formen sus opiniones. Los medios son en muchas ocasiones los intermediarios entre la sociedad y el poder político. Los medios de comunicación masiva son un poder porque poseen los instrumentos y los mecanismos que les dan la posibilidad de imponerse; que condicionan o pueden condicionar la conducta de otros poderes, organizaciones o individuos con independencia de su voluntad y de su resistencia. Especialmente, los individuos se encuentran frente a los medios de comunicación en una situación de desigualdad, en la cual es muy difícil defenderse. Los medios pueden incluso desatar una batalla psicológica que fuerce al individuo al suicidio. Uno de los casos más conocidos es el del ex-primer ministro francés Pierre Bérégovoy. También pueden inducir al asesinato al dar a conocer aspectos de la vida privada de una persona como en el caso Schmitz-Amedure. Los instrumentos que los medios utilizan para ejercer su poder son de carácter ideológico o psíquico. Sólo piénsese en los efectos que tiene sobre una persona, su familia, su trabajo y su círculo social, la publicación de noticias falsas pero que afectan gravemente su prestigio, reputación y honor, o de aspectos de su vida íntima completamente legales y que no deberían trascender más allá de los recintos donde los actos se realizaron”. **LOS MEDIOS DE COMUNICACIÓN MASIVA Y EL ESTADO DE DERECHO, LA DEMOCRACIA, LA POLÍTICA Y LA ÉTICA**, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/96/art/art2.htm.

pública. Destacamos que **Argentina** (artículo 38); prevé este derecho pero para los partidos políticos, **Costa Rica** (artículo 29); regula el Derecho pero para acceder a las instalaciones para buscar información y **Venezuela**, (artículo 101) constitucionaliza el derecho de acceso a la información cultural.

Issa Luna Pla,⁵⁹⁷ considera que el derecho de acceso a la información pública “es el derecho fundamental de la persona a conocer la información y documentos en manos de las entidades públicas, es decir, a acceder a éstos, y en una segunda vertiente es el derecho a ser informados oportuna y verazmente por las instituciones públicas. En una interpretación moderna de esta garantía universal, el derecho de acceso a la información pública tiene por objeto otorgar el poder de la información pública a las personas para la toma de decisiones diarias desde los diferentes sectores sociales, así como poner a disposición de las mismas la información que le sirva para ejercer sus derechos políticos y mejorar su calidad de vida.⁵⁹⁸ Sin embargo, es bien sabido que el acceso a la información pública contribuye también a transparentar la gestión pública a través de las instituciones del gobierno, favorece el crecimiento económico y, principalmente, fortalece la relación de confianza entre gobierno y gobernados”.

En materia fiscal, también puede ejercerse el derecho a buscar y acceder a la información pública, sin más límites que el secreto fiscal y que a decir de Marcela I. Bastera,⁵⁹⁹ “tiene su fundamento fáctico en el hecho de que si la ley exige al contribuyente una confesión ante el fisco de sus ingresos, datos relacionados con sus actividades y su desempeño patrimonial, como contrapartida el Estado debe guardar reserva de dicha información”

C.- Que **Brasil** (artículo 5, fracción XXXIII); **Colombia** (artículo 20); **Ecuador** (artículo 81); **España** (artículo 20, numeral 1, inciso d)); **México** (artículo 6); **Nicaragua** (artículo 30); **Paraguay** (artículo 28); **Perú** (artículo 2); **Portugal** (artículo 37 numeral 1) y **Venezuela** (artículo 58), establecen expresamente el derecho a recibir información o derecho a ser informados.

D.- Que **Colombia** (artículo 20); **Ecuador** (artículo 81); **España** (artículo 20, numeral I, inciso d)); **Nicaragua** (artículo 66); **Paraguay** (artículo 28); **Venezuela**,

⁵⁹⁷ “Acceso a la información pública en instituciones de seguridad social”, Derecho Comparado de la Información, Número 3, Biblioteca Jurídica Virtual. www.juridicas.unam.mx.

⁵⁹⁸ Debemos distinguir entre el Derecho a recabar, buscar o acceder a la información pública con el Habeas data y que a decir de Quiroga Lavié, citado por Eduardo A. Christensen, consiste en el “derecho de toda persona a interponer la acción de amparo para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquéllos”. EL HABEAS DATA EN LA ESFERA TRIBUTARIA(*) Fuente Errepar, Buenos Aires, Argentina. Para nosotros el Primero es el género y por ello va referido a recabar todo tipo de información pública en poder de gobierno, mientras que el segundo es la especie y por ende la búsqueda u obtención de información pública tiene un objetivo muy particular y personalizado. Además a través de la acción del Habeas Data, se pretende recabar u obtener información particularizada, pero a través de la interposición de medios de defensa que deberá resolver el poder judicial.

⁵⁹⁹ Ob.Cit., página 382.

(artículo 58), exigen que la información generada sea veraz,⁶⁰⁰ algunos otros le agregan que sea imparcial y objetiva. En complemento sobre el tema el artículo 14, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, regula la característica que debe tener la información: No contener datos inexactos

El ocultamiento de información, de manera dolosa, por parte de las autoridades, ya ha sido sancionada en México y para ello, véase la tesis del Tribunal Constitucional Mexicano con el rubro: **“GARANTIAS INDIVIDUALES (DERECHO A LA INFORMACION). VIOLACION GRAVE PREVISTA EN EL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 97 CONSTITUCIONAL. LA CONFIGURA EL INTENTO DE LOGRAR LA IMPUNIDAD DE LAS AUTORIDADES QUE ACTUAN DENTRO DE UNA CULTURA DEL ENGAÑO, DE LA MAQUINACION Y DEL OCULTAMIENTO, POR INFRINGIR EL ARTICULO 6o. TAMBIEN CONSTITUCIONAL”**.⁶⁰¹

5.1.2.1.- La Evolución del Derecho de la Información en México. Tradicionalmente, éste fue analizado, únicamente desde la perspectiva de la libre manifestación de ideas a través de los medios escritos (imprensa) y de los derechos relativos a los partidos políticos. Ello lo reconoce el Pleno de la SCJN,⁶⁰² en el Precedente XLV/2000, **“DERECHO A LA INFORMACIÓN. LA SUPREMA CORTE INTERPRETÓ ORIGINALMENTE EL ARTÍCULO 6o. CONSTITUCIONAL COMO GARANTÍA DE PARTIDOS POLÍTICOS, AMPLIANDO POSTERIORMENTE ESE CONCEPTO A GARANTIA INDIVIDUAL Y A OBLIGACIÓN DEL ESTADO A INFORMAR VERAZMENTE”**.

Este enfoque parcial del contenido del Derecho a la información, como garantía de los partidos políticos, consideramos que tiene origen en la exposición de motivos, enviada por el presidente de la república al congreso de la unión, respecto a la

⁶⁰⁰ En relación con la veracidad de la información que generen los periodistas, el Poder Judicial en México, expresa: *“La veracidad, como principio universalmente aceptado, supone ante todo la actitud del periodista encaminada a actuar diligentemente con apego a los hechos en lo fundamental, por lo que cuando se establece que la información difundida debe ser “veraz”, se establece un específico deber de diligencia sobre el informador, a quien se le puede y debe exigir que lo que transmita como “hecho” haya sido objeto de previo contraste con datos objetivos, como mecanismo de protección a efecto de no defraudar el derecho social a la información; así, sólo quien actúe con menosprecio de la veracidad o cometa falsedad en lo comunicado, incurre en responsabilidad, que puede ser sancionada si no demuestra que realizó la referida labor de contraste de datos objetivos, que los conserva en su poder y tiene la facultad de exhibirlos en juicio; ello porque nuestra Constitución no presta su tutela a tal conducta negligente, ni menos a la de quien comunique como hechos, simples rumores o, peor aún, meras invenciones o insinuaciones insidiosas; porque sólo se ampara, en su conjunto, la información rectamente obtenida y difundida, aun cuando su total exactitud sea controvertible”*. **RESPONSABILIDAD DE PERIODISTAS Y MEDIOS DE COMUNICACIÓN. CONCEPTO DE VERACIDAD**. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Marzo de 2007, Tesis: I.3o.C.607 C, Página: 1779

⁶⁰¹ Novena época, SJF y su Gaceta, Tomo: III, Junio de 1996, Página 513.

⁶⁰² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, Abril de 2000, Página 72.

reforma constitucional de los artículos 41, 51, 52, 53, 54, 55, 60, 61, 65, 70, 73, 74 y 76 entre otros, en el que quedó incluido el artículo 6.⁶⁰³

De ahí, que el aspecto de rendición de cuentas y de acceso a la información pública, así como el derecho a ser informado, estuvo marginado de la garantía del artículo 6, CPEUM y así lo reconoce la cámara de diputados, en el dictamen de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, al expresar; *“Después de 24 años y aprovechando la serie de reformas legales y cambios políticos que se han generado en el país en los años recientes, se presenta hoy para su consideración una propuesta normativa que intenta actualizar y equilibrar los derechos ciudadanos frente a las obligaciones de la autoridad, con el fin de mantener debidamente informada a una sociedad que reclama saber de manera precisa, oportuna, veraz y objetiva, las acciones y decisiones que se toman en su nombre y con su dinero”*.⁶⁰⁴

Resaltamos que el 20 de Julio del 2007, en México, se publicó en el diario oficial de la federación, reforma al artículo 6, CPEUM ⁶⁰⁵ y como justificante para la modificación constitucional se dijo:

“es necesario y urgente que el Estado mexicano en su conjunto aborde la tarea de proporcionar un hilo conductor, un mismo sentido básico al derecho

⁶⁰³ En la Iniciativa del Ejecutivo Federal, para la reforma de diversos preceptos constitucionales, entre ellos, el 6°, enviada a la Cámara de Diputados, el 6 de octubre de 1997, se justificó la propuesta de modificación a la Carta Magna, de la forma siguiente: “Por instrucciones del C. Presidente de la República y para sus efectos constitucionales, con el presente les acompaño la "Iniciativa de Reformas y Adiciones a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos" en sus artículos 6o., 41, 51, 52, 53, 54, 55, 60, 61, 65, 70, 73, 74 76, 93, 97 y 115, documento que el C. Titular del Ejecutivo Federal somete a la consideración del Soberano Constituyente Permanente. “La presente exposición de motivos desarrolla, en primer término, el tema de la constitucionalización de los partidos políticos y hace referencia a la serie de prerrogativas que se les confiere para garantizar su función, calificada de interés público; en seguida trata lo relativo a la composición de la Cámara de Diputados y explica el sistema electoral mixto que con dominante mayoritario incorpora el principio de la representación proporcional, además, alude a los mecanismos ideados para la integración del Colegio Electoral encargado de calificar la elección de los miembros de la Cámara de Diputados, y al recurso de reclamación establecido para impugnar ante la Suprema Corte de Justicia las resoluciones del Colegio Electoral; a continuación expone las reformas introducidas a la organización y funciones del Congreso de la Unión y el nuevo desarrollo que se confiere a la facultad de la Suprema Corte de Justicia, para investigar violaciones al voto público, y finalmente, se refiere a las nuevas formas concebidas para elevar nuestra vida democrática... Esta prerrogativa de los partidos tiene el propósito de dar vigencia en forma más efectiva el derecho a la información, que mediante esta Iniciativa se incorpora al artículo 6o., que será básico para el mejoramiento de una conciencia ciudadana y contribuirá a que esta sea más enterada, vigorosa y analítica, lo cual es esencial para el progreso de nuestra sociedad”. (Compila IX, Legislación Federal y del Distrito Federal 2004, disco compacto, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación).

⁶⁰⁴ Idem

⁶⁰⁵ Gaceta Parlamentaria del Senado de la República, Martes 24 de abril del 2007, N° 101, Año 2007. Dictamen de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Estudios Legislativos, Segunda, respecto a la Minuta Proyecto de Decreto que adiciona un segundo párrafo con VII fracciones al artículo 6° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

de acceso a la información pública, para que sin importar nivel de gobierno o situación geográfica, cualquier persona tenga exactamente la misma certeza jurídica para ejercer su libertad de conocer los asuntos públicos en el país. Las evidencias indeseables de ese fenómeno son numerosas:

- Existen estados donde los organismos encargados de resolver controversias en materia de acceso a la información no son especializados.

- Los plazos para responder solicitudes y para resolver controversias son muy distintos: existen estados en que la autoridad tiene sólo 5 días hábiles para responder una solicitud de información, mientras que en otros se contemplan 30 días naturales. En otras entidades ni siquiera se definen los tiempos de resolución de controversias y muchas más tantas fluctúan de acuerdo a la capacidad de los órganos facultados para ello.

- Algunas leyes estatales imponen requisitos al solicitante que entorpecen el acceso a los documentos públicos. Por ejemplo, en algunos Estados es preciso mostrar algún tipo de identificación, o firmar o imprimir la huella digital en la solicitud de información. Estas disposiciones han imposibilitado la implantación de sistemas electrónicos mediante los cuales puedan hacerse solicitudes, recibir respuestas e interponer recursos de revisión.

- En algunas entidades federativas, las leyes de acceso contemplan que en materia política la información sólo es disponible para mexicanos. Y hay casos en que se restringe el derecho de acceder a información política sólo para ciudadanos de la entidad.

- Para diversas leyes estatales, es preciso habitar en cierta demarcación para solicitar información.

- Las leyes estatales dan atribuciones y ámbitos de competencia muy distintos a los organismos encargados de garantizar el derecho de acceso a la información. Hay organismos estatales que son autoridad frente a todos los Poderes del Estado, los municipios y los organismos autónomos. Atención especial merecen los partidos políticos, que son sujetos obligados por once leyes estatales.

Como se aprecia, el estado de la cuestión hace necesaria una reformulación de la legalidad nacional para garantizar de manera más universal y más coherente el derecho de acceso a la información en todo el país y en todos los órdenes de gobierno. Es por ello que el artículo segundo transitorio de esta Minuta de decreto establece la obligación a la Federación, los Estados y el Distrito Federal, para que en un plazo no mayor de un año contado a partir de la entrada en vigor del Decreto de Reformas al artículo 6º constitucional, expidan nuevas leyes o modifiquen las existentes, en su caso, a fin de ajustarlas a las nuevas bases y principios constitucionales”.

Referente a la regulación del respeto a la vida privada y el principio de publicidad, como justificante de esta reforma que comentamos, se expresó:

“el único principio permanente y sin plazo oponible al principio de publicidad es el respeto a la vida privada, conquista civilizatoria y marco que da orden a una convivencia democrática. Las demás excepciones serán fruto de las controversias y deliberaciones que resuelvan las autoridades especializadas en esta materia.

Las excepciones al derecho de acceso a la información, fundadas en el interés público y en la protección de la vida privada requieren de lo que en la doctrina se consideran las "pruebas de daño y de interés público". La primera se refiere a que cuando el Estado reserve temporalmente por razones de interés público alguna información no basta la simple declaración de reserva, sino que tiene la obligación de motivarla y fundarla "mediante un balance del daño que pudiera generar su divulgación en un momento determinado". La segunda prueba, implica que cuando excepcionalmente se deba difundir datos personales por motivos de interés público, corresponde a la autoridad el deber de justificar, con previa garantía de audiencia del ciudadano afectado, que existe un interés superior de la sociedad para divulgar la información personal[6]”.

El texto de la reforma constitucional quedo como sigue:

DECRETO QUE ADICIONA UN SEGUNDO PARRAFO CON VII FRACCIONES AL ARTICULO SEXTO DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Artículo Único.- Se adiciona un segundo párrafo con VII fracciones al Artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar como sigue:

Artículo 6o.- ...

Para el ejercicio del derecho de acceso a la información, la Federación, los Estados y el Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias, se regirán por los siguientes principios y bases:

I. Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público en los términos que fijen las leyes. En la interpretación de este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad.

II. La información que se refiere a la vida privada y los datos personales será protegida en los términos y con las excepciones que fijen las leyes.

III. Toda persona, sin necesidad de acreditar interés alguno o justificar su utilización, tendrá acceso gratuito a la información pública, a sus datos personales o a la rectificación de éstos.

IV. Se establecerán mecanismos de acceso a la información y procedimientos de revisión expeditos. Estos procedimientos se sustanciarán ante órganos u organismos especializados e imparciales, y con autonomía operativa, de gestión y de decisión.

V. Los sujetos obligados deberán preservar sus documentos en archivos administrativos actualizados y publicarán a través de los medios electrónicos disponibles, la información completa y actualizada sobre sus indicadores de gestión y el ejercicio de los recursos públicos.

VI. Las leyes determinarán la manera en que los sujetos obligados deberán hacer pública la información relativa a los recursos públicos que entreguen a personas físicas o morales.

VII. La inobservancia a las disposiciones en materia de acceso a la información pública será sancionada en los términos que dispongan las leyes.

Como podemos observar, de los tres aspectos que contiene el derecho de la información, en el artículo 6 de la Constitución Mexicana, dos se han reforzado en su regulación: El derecho a informar (libertad de imprenta) y el derecho de acceso a la información, de tal manera que sigue faltando mecanismos para normar adecuadamente el derecho a ser informado.

5.2.- El Derecho a ser informado. Esta obligación de informar, por parte de todas las autoridades o niveles de gobierno, forma parte del anhelo de una sociedad democrática y por ello, coincidimos con Teodoro González Ballesteros,⁶⁰⁶ cuando expresa que; *“el derecho a la información es el punto de partida previo para la existencia de un régimen democrático: para elegir primero hay que conocer, y para conocer hay que estar informados. No es posible la existencia de una sociedad democrática, ni la garantía de un Estado de Derecho, si previamente no es real y efectivo el derecho a recibir información”*. Ello lo corrobora Marcela I. Basterra,⁶⁰⁷ cuando establece que *“No existe requisito más actual e importante para conseguir la credibilidad democrática que un poder estatal responsable y permeable al escrutinio de los ciudadano. Cuanto mayor y más precisa sea la información pública disponible para la ciudadanía, menores serán la discrecionalidad de la burocracia y la probabilidad de que se extienda la corrupción en la administración estatal”*

5.2.1. El Derecho a ser informado en materia fiscal y lo que comprende. Para efectos de nuestro estudio, el análisis se centra en el derecho a ser informado en materia fiscal.⁶⁰⁸ Nos referimos al ámbito tributario, porque como razona González Ballesteros,⁶⁰⁹ *“nuestras formas constitucionales de participación como*

⁶⁰⁶ **Diccionario de La Constitución:** Derecho a La Información, condición de Estado democrático. [www: el-mundo.es/nacional](http://www.el-mundo.es/nacional).

⁶⁰⁷ Ob.Cit., página 2.

⁶⁰⁸ La Constitución Mexicana ha constitucionalizado el Derecho a ser informado en materia penal, en su artículo 20, CPEUM, cuando establece entre otras cuestiones: “Artículo 20. En todo proceso de orden penal, el inculpado, la víctima o el ofendido, tendrán las siguientes garantías: A. DEL INCULPADO: III.- Se le hará saber en audiencia pública, y dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a su consignación a la justicia, el nombre de su acusador y la naturaleza y causa de la acusación, a fin de que conozca bien el hecho punible que se le atribuye y pueda contestar el cargo, rindiendo en este acto su declaración preparatoria. IX.- Desde el inicio de su proceso será informado de los derechos que en su favor consigna esta Constitución y tendrá derecho a una defensa adecuada, por sí, por abogado, o por persona de su confianza. Si no quiere o no puede nombrar defensor, después de haber sido requerido para hacerlo, el juez le designará un defensor de oficio. También tendrá derecho a que su defensor comparezca en todos los actos del proceso y éste tendrá obligación de hacerlo cuantas veces se le requiera; y, B. DE LA VÍCTIMA O DEL OFENDIDO: I.- Recibir asesoría jurídica; ser informado de los derechos que en su favor establece la Constitución y, cuando lo solicite, ser informado del desarrollo del procedimiento penal”

⁶⁰⁹ Ob.Cit.

ciudadanos son el derecho a votar, a elegir a los representantes políticos; y el deber de pagar impuestos, con los que se conforma el erario público. Información política e información económica, en toda su extensión y concurrencia, junto a la información cultural y social, como repercusión de las anteriores, son el contenido de nuestro fundamental derecho a ser informados”.

En nuestra perspectiva, el derecho a ser informado en materia tributaria, existe para los contribuyentes, en las fases siguientes:

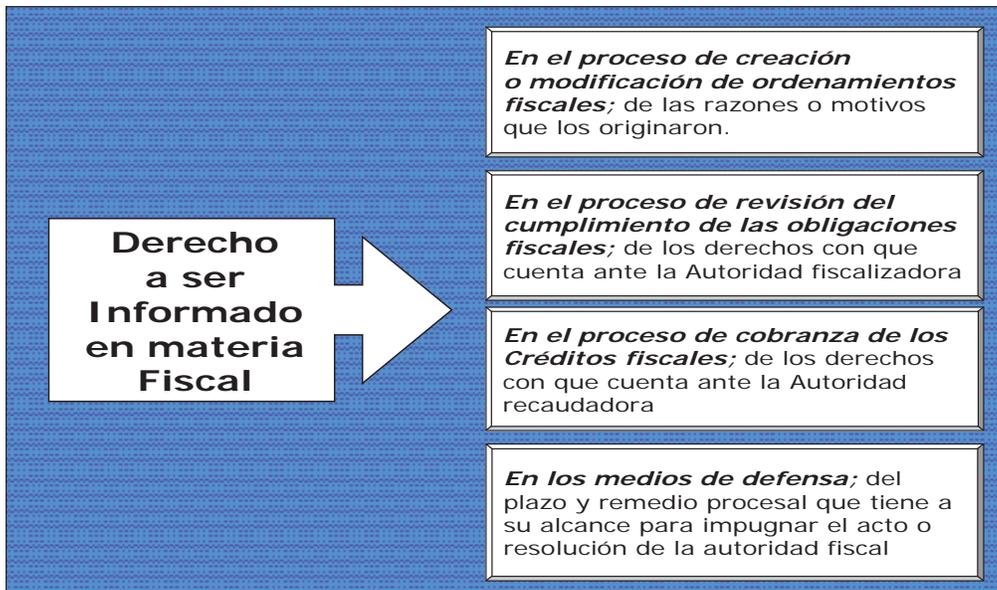
A.- *En el proceso de creación o modificación de ordenamientos fiscales*, de las razones o motivos que los originaron, que es una responsabilidad compartida del Poder Ejecutivo, con el Poder Legislativo

B.- *En el proceso de revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales*, de los derechos con que cuenta ante la autoridad fiscalizadora

C.- *En el proceso de cobranza*, del derecho ser informado sobre el origen del crédito fiscal requerido de pago y el monto exacto de éste, y:

D.- *En los medios de defensa fiscal*, del plazo y remedio procesal que tiene a su alcance para impugnar el acto o resolución de la autoridad fiscal

En forma esquemática quedarían representados de la forma siguiente:



5.2.1. El Derecho a ser informado en materia fiscal y los Derechos Colectivos. Las fases del derecho a ser informado en materia fiscal deben ser implementadas considerando: Los derechos de las personas con capacidades especiales, como puede ser aquellos que padezcan ceguera, sordera o

sordomudez o una necesidad educativa especial, ⁶¹⁰ aplicando los signos o medios de comunicación que se utiliza para los discapacitados, como por ejemplo; el método Braille.⁶¹¹

En el caso de los derechos de los grupos indígenas que no hablan el idioma español, deberán publicitarse en su propia lengua materna.⁶¹² Algunas de las lenguas indígenas en América Latina lo son: **Argentina**; Kollas, Tobas, Wichis y Mapuches; **Bolivia**, aymaras, quechuas y Urus, **Ecuador**; Achuar, A'í Cofán, Huaorani, kichwa, Secoya, Shiwiar, Shuar, Siona y Zápara en la Amazonia; Awá, Chachi, Epera y Tsa'chila en la Costa; y la nacionalidad Kichwa en el área Andina, **Guatemala**; Maya, Garífuna, Xinkas y Ladina, **México**:⁶¹³ Mayas, Aztecas, Nahuas, Coras, Chontales, Guarijíos, Huastecos, Huaves, Huicholes, Matlatzincas, Mixes, Mixtecos, Otomíes, Pames, Tarahumaras, Tepehuanes, Totonacos, Tzeltales y Tzotziles y **Nicaragua**: miskitus, Matagalpa-Chorotegas y Nahuas.⁶¹⁴

5.3.- Las Fases del Derecho a ser Informado en materia fiscal. A continuación pasamos a analizar las etapas, que en nuestra opinión, integran este derecho y para ello, estamos considerando los avances que se han dado en la publicación de ordenamientos que regulan los derechos de los contribuyentes.

⁶¹⁰ Véase Glosario, ONU. Ob.Cit. <http://www.un.org/esa/socdev/enable/dislteq2.htm>

⁶¹¹ Desde 1837, se aprobó la versión definitiva del sistema Braille, y se adoptó como universal en el Congreso de Berlín en 1879, en el sistema de lecto-escritura Braille y se ha utilizado hasta la actualidad para permitir a las personas ciegas, la oportunidad de leer y escribir, de acceder a la información y de comunicarse. **Apuntes sobre la evolución histórica de las bibliotecas para personas con discapacidad visual en Cuba.** Lic. Isabel Portales Tamayo. <http://eprints.rclis.org/archive/00002682/01/aci06404.pdf>

⁶¹² Las lenguas indígenas forman parte del “*patrimonio cultural inmaterial*”, según se define en el artículo de la Convención para la salvaguardia del patrimonio cultural inmaterial 2003, aprobada en París, el 17 de octubre 2003 y que define como tal a las “*tradiciones y expresiones orales, incluido el idioma como vehículo del patrimonio cultural inmaterial*”. http://portal.unesco.org/es/ev.php-URL_ID=17716&URL_DO=DO_TOPIC&URL_SECTION=201.html.

⁶¹³ Existe en el Senado de la República, en México, una propuesta de reforma al artículo 38 de la Ley sobre el Escudo, la bandera y el Himno Nacionales, cuyo texto sería el siguiente: “*Artículo 38.- El canto, ejecución, reproducción y circulación del himno nacional, se apejarán a la letra y música de la versión establecida en la presente ley y de sus versiones traducidas a las diferentes lenguas indígenas, en los términos de los artículos 39 bis y 39 bis2, la interpretación del himno se hará siempre de manera respetuosa y en un ámbito que permita observar la debida solemnidad*”. http://www.senado.gob.mx/content/sp/md/content/estatico/content/informes/tercer_anno/contenido/primera_perodo/iniciativas/41_ley_sobre_el_escudo.htm

⁶¹⁴ Educación Superior y pueblos indígenas en América Latina y el Caribe, Capítulo 9, Manuel Ramiro Muñoz. <http://www.iesalc.unesco.org.ve/pruebaobservatorio/INFORME%20RAMA%20ESLAT/Cap%EDtulo%20IX.pdf>

5.3.1.- El Derecho a ser informado en materia fiscal, de las razones o motivos que originaron la creación o modificación de los ordenamientos fiscales o el Principio de publicidad de las adecuaciones fiscales.⁶¹⁵

Además del soporte constitucional que hemos venido revisando, dicha garantía encuentra sustento en el Artículo 15 de la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social, proclamada por la Asamblea General en su resolución 2542 (XXIV), de 11 de diciembre de 1969, que expresa:

Artículo 15

a) *La adopción de medidas apropiadas para obtener la participación efectiva, según corresponda, de todos los elementos de la sociedad en la elaboración y ejecución de planes y programas nacionales de desarrollo económico y social;*

b) *La adopción de medidas para aumentar la participación popular en la vida económica, social, cultural y política de los países, a través de los organismos nacionales, gubernamentales y no gubernamentales, cooperativas, asociaciones rurales, organizaciones de trabajadores y de empleadores y organizaciones femeninas y juveniles, por medios tales como planes nacionales y regionales de progreso social y económico y de desarrollo de la comunidad, a fin de lograr la plena integración de la sociedad nacional, el*

⁶¹⁵ Este Principio, a decir de Luigi Ferrajoli, representa uno de los cimientos del Estado de Derecho, en el que se debe procurar “el principio de publicidad de los actos, tanto legislativos como administrativos y judiciales, que impone al ejercicio de todos los poderes, sedes, formas y procedimientos visibles, además de normativamente preconstituidos por leyes”. Derechos sociales, Instrucciones de Uso, Víctor Abramovich, M.J. Añón y Ch. Courtis, Compiladores, Distribuciones Fontamara, S.A., Doctrina Jurídica Contemporánea, México 2003, página 11. En el mismo tenor se pronuncia la Corte Constitucional de Colombia en la tesis siguiente: **CONGRESO DE LA REPUBLICA- Publicidad de sus actos/DEMOCRACIA CONSTITUCIONAL.** *La transparencia y publicidad de los debates parlamentarios cumple en el Estado social de derecho importantes finalidades, pues el Congreso es el lugar en donde se realiza de manera privilegiada la discusión pública de las distintas opiniones y opciones políticas. De un lado, la publicidad racionaliza la propia discusión parlamentaria y la hace más receptiva a los distintos intereses de la sociedad, con lo cual las deliberaciones producen resultados más justos. En efecto, existen determinados argumentos y motivos que pueden invocarse a puerta cerrada pero que no son admisibles al hacerse públicos, pues su injusticia se vuelve manifiesta. La publicidad articula la actividad del Congreso con la ciudadanía, y es una condición necesaria para que el público esté mejor informado sobre los temas de trascendencia nacional, con lo cual se estrechan además las relaciones entre electores y elegidos, valor esencial en una democracia participativa como la colombiana. La publicidad es pues una condición de legitimidad de la discusión parlamentaria, pues es la única manera de que el Congreso cumpla una de sus funciones esenciales, esto es, la de traducir políticamente la opinión de los distintos grupos y sectores de la sociedad y, a su vez, la de contribuir a la preservación de una sociedad abierta en la cual las distintas opiniones puedan circular libremente. Por todo ello, sin transparencia y publicidad de la actividad de las asambleas representativas no cabe hablar verdaderamente de democracia constitucional.* Sentencia C-386/96. Referencia: Expediente D-1131. Normas acusadas: Artículos 88, 219 (parcial), 230 (parcial), 258, 259, 260, 267 (parcial), 277 (parcial), 327 (parcial), 331 (parcial), 334 (parcial), 337, 340 (parcial), 345 (parcial), 364 (parcial) de la Ley 5º de 1992. Actor: Jaime Enrique Lozano. Magistrado Ponente: Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO. Santa Fe de Bogotá, veintidos (22) de agosto de mil novecientos noventa y seis (1996).

aceleramiento del proceso de movilidad social y la consolidación del régimen democrático;

c) La movilización de la opinión pública, tanto en el plano nacional como en el internacional, en apoyo de los principios y objetivos del progreso y del desarrollo en lo social;

d) La difusión de informaciones nacionales e internacionales de carácter social para que la población tenga conciencia de los cambios que se producen en la sociedad en general, y para educar al consumidor.

Es decir, consideramos que con base en este instrumento jurídico, los estados deben implementar la reforma constitucional debida, para que previa y posteriormente, a una modificación fiscal, se escuche a la población, lo que en mayoría de los casos no ha acontecido. Aunque no se trata de la materia fiscal, pero por su importancia en el tema de la publicidad previa, traemos a comentario, el fallo de la Corte Constitucional de Colombia,⁶¹⁶ en el que se debatió la falta de publicidad por televisión, del debate parlamentario para la reelección inmediata del Presidente de la República y sobre el tema, se emitió la sentencia siguiente:

“DEBATE PARLAMENTARIO-Puede adelantarse sin transmisión por televisión/**PROYECTO DE ACTO LEGISLATIVO DE REELECCION PRESIDENCIAL INMEDIATA-**No transmisión de debate por televisión/**PRINCIPIO DE PUBLICIDAD EN PROCESO LEGISLATIVO-**No afectación por no transmisión del debate por televisión. *La totalidad de las sesiones de la Plenaria de la Cámara en las cuales se tramitó en cuarto debate el proyecto que se convirtió en el Acto Legislativo 02 de 2004, se hizo respetando las reglas de publicidad, permitiendo que los proyectos fueran conocidos por los parlamentarios y por la opinión pública. Así, en cumplimiento de las disposiciones constitucionales y legales, a través del medio de divulgación oficial de los actos del Congreso: la Gaceta del Congreso, se hicieron las convocatorias a los congresistas para concurrir a las sesiones, y se anunciaron y publicaron previamente los informes correspondientes a las dos ponencias presentadas. Igualmente, sin comportar tales actos un requisito de publicidad, se garantizó el acceso de las barras a las instalaciones del Congreso, la asistencia de los periodistas a las sesiones y la transmisión por televisión de los debates correspondientes a los días 15 y 16 de junio de 2004 (con excepción hecha de la sesión del 17 de junio). La Corte tiene claro que el tema de la ausencia de transmisión por televisión fue el motivo de las diferencias presentadas en la sesión del 17 de junio de 2004, y causa fundamental de la posición asumida por la oposición de negarse a participar en el debate. No obstante, el hecho de que no se hubiera transmitido la sesión del*

⁶¹⁶ Sentencia C-1041/05. Referencia: expediente D-5656. Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el Acto Legislativo No. 02 de 2004 “Por el cual se reforman algunos artículos de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones”. Actor: Wilson Alfonso Borja Díaz. Magistrado Ponente: Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA. Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA. Dr. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO. Dr. ÁLVARO TAFUR GALVIS. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá, D.C., diecinueve (19) de octubre de dos mil cinco (2005).

17 de junio, en nada afecta el principio de publicidad -ni ninguna otra exigencia procedimental-, pues si bien la televisión se ha convertido en un medio idóneo de divulgación de información, como quedó visto, no constituye una exigencia para garantizar la validez e idoneidad del proceso legislativo y, por tanto, no puede calificarse como un vicio ni utilizarse como fundamento para cuestionar las garantías del debate. La televisión es tan solo uno de los varios mecanismos de los estatuidos en el Reglamento del Congreso, con el que se busca propiciar la divulgación masiva de los actos del legislador y acercar más su labor a la opinión pública, objetivo que se cumple también por otras vías igualmente legítimas, pero que en ningún caso están previstas por el ordenamiento jurídico como requisito imprescindible del trámite legislativo. En efecto, aun cuando la televisión es un recurso conveniente y útil, que contribuye a materializar el principio democrático, a garantizar la transparencia de las actuaciones del Congreso y de los congresistas y a fomentar una cultura de rendición de cuentas de los gobernantes ante la ciudadanía, no por ello se transforma en una condición necesaria a satisfacer durante el proceso de manifestación de voluntad del Congreso. Considerar lo contrario, equivaldría a introducir requisitos adicionales a los previstos en la Constitución y el Reglamento, lo cual resultaría a todas luces improcedente y violatorio del debido proceso parlamentario.

5.3.1.1.- La Publicidad previa, hacia los gobernados, de la Iniciativa de reforma fiscal. En esta fase debe analizarse el sentido económico y social de la propuesta, precisando el objetivo perseguido y los posibles beneficiarios directos de la reforma. Igualmente debería indicar, cuales son los sectores más afectados con la reforma y a través de que mecanismos se compensaría el impacto financiero y fiscal causado.

Retomando el tema, consideramos que la mayor de la participación de la sociedad a través de agrupaciones (organizaciones no gubernamentales, asociaciones, redes ciudadanas, etcétera), se facilitaría escuchar al mayor número de ciudadanos y de cumplirse con esta fase, sería muy difícil que hubiera rechazo a la reforma fiscal que se apruebe y además sería muy útil, para que la ciudadanía deslinde responsabilidades política entre los poderes legislativo y ejecutivo, en el sentido de conocer que participación tuvo cada uno de ellos.

En relación con el tema, la Corte Constitucional de Colombia⁶¹⁷ opina lo siguiente:

DEBATE PARLAMENTARIO-Requisitos de publicidad. *Los requisitos de publicidad que constituyen el presupuesto del debate legislativo no se reducen a la publicación formal del proyecto, sino que incluyen también la necesidad de que haya claridad sobre el contenido del mismo, el cual debe hacerse explícito*

⁶¹⁷ Sentencia C-803/03.Referencia: expediente D-4487. Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 11 de la Ley 779 de 2002 “Por la cual se efectúan unas modificaciones al Presupuesto General de la Nación del año 2002”. Accionante: Germán Alberto Herrera Riveros. Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL. Bogotá, D.C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil tres (2003)

desde la exposición de motivos, en las ponencias o en el curso de los debates, de manera que sea posible diferenciar entre sus distintos componentes.

El antecedente que encontramos en nuestro país, relacionado con el derecho a ser informado en materia fiscal, respecto de la creación o adecuación a las disposiciones tributarias, es el artículo 34 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2005, que prevenía:

Artículo 34. *En el ejercicio fiscal de 2005, toda iniciativa en materia fiscal, incluyendo aquéllas que se presenten para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2006, deberá incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas. Asimismo, en cada una de las explicaciones establecidas en dicha exposición de motivos se deberá incluir claramente el artículo de la disposición de que se trate en el cual se llevarían a cabo las reformas.*

Toda iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:

- 1. Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes;*
- 2. Que el pago de los impuestos sea sencillo y asequible;*
- 3. Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización, y*
- 4. Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.*

Estas disposiciones deberán incluirse en la exposición de motivos de la iniciativa, las cuales deberán ser tomadas en cuenta en la elaboración de los dictámenes que emitan las Comisiones respectivas en el Congreso de la Unión. La Ley de Ingresos de la Federación únicamente incluirá las estimaciones de las contribuciones contempladas en las leyes fiscales.

Cabe destacar que este precepto fue adicionado por la Cámara de Diputados, a la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el 2004, que presentó el Presidente de la República en México y revela, que ya dicho órgano legislativo vislumbraba, la importancia que tenía y que tiene, informar a los contribuyentes “*el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas*”.

En el dictamen de la comisión de hacienda, con proyecto de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2003,⁶¹⁸ se dijo por dicha cámara, a propósito del artículo 34 aludido que “*se propone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se obligue a informar respecto de la evaluación económica que haga la autoridad de las medidas propuestas en materia recaudatoria, así como también del ordenamiento de referencia, todo ello en función de facilitar las consultas que necesariamente el contribuyente tenga que hacer*”

⁶¹⁸ Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 1148, martes 10 de diciembre de 2002.

También en las Resoluciones de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,⁶¹⁹ recomendación 5, se reconoce este derecho del contribuyente al establecerse que: *“Se debe adoptar formalmente un estatuto del contribuyente o código de defensa del contribuyente, dentro del código tributario o en ley especial, preferentemente con preeminencia sobre las leyes ordinarias, que proteja los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario, previendo, entre otros: g) derecho de los contribuyentes a la divulgación de las informaciones sobre cualesquiera modificaciones de los tributos y exenciones y sus repercusiones económicas sobre los precios de las mercancías, productos, bienes y servicios más esenciales”*

De igual manera el Proyecto de Estatuto del Contribuyente en Colombia,⁶²⁰ plantea como finalidad regular este derecho a ser informado en materia del ejercicio de la potestad tributaria, de la manera siguiente:

Artículo 23.- A la información. El contribuyente y usuario aduanero y cambiario, tiene derecho a ser informado y asistido por la administración tributaria, aduanera y cambiaria, del contenido y alcance de los deberes y obligaciones fiscales respecto del cumplimiento de los mismos, y a recibir orientación efectiva e información actualizada sobre los procedimientos y cambios en la normatividad tributaria, aduanera y cambiaria. También tendrá derecho a obtener respuesta escrita clara, oportuna y eficaz a las consultas formuladas.. .

Artículo 32.- De las comunicaciones. Las autoridades tributarias, aduaneras y cambiarias, informarán a los administrados, a través de los medios de comunicación y de sus oficinas de orientación al público, las políticas y criterios administrativos existentes para la aplicación de la normatividad tributaria, aduanera y cambiaria, y facilitará la consulta de las bases informáticas o de los documentos en los que se hayan plasmado dichas políticas y criterios.

Ahora bien, *¿que actividades o hechos públicos reclama el contribuyente conocer al amparo del derecho a ser informado en materia tributaria?* En nuestra opinión y atendiendo a los principios de capacidad tributaria, de equidad fiscal y de no confiscatoriedad en la tributación, deberá dársele a conocer, entre otras cuestiones:

A.- El motivo o justificación para la creación de un nuevo tributo o contribución creada o para su adecuación.

B.- El motivo o justificación de la nueva tasa o tarifa o cuota que se aplicará o que en su caso, se modificó.

C.- El motivo o justificación de la haberse elegido, la actividad económica o sector de contribuyentes para el nuevo régimen fiscal o para la modificación de las disposiciones que lo regían

⁶¹⁹ <http://www.abdf.com.br/docs/RESOLUCOES%20TEMA%20I%20-%20ESPANHOL.doc>

⁶²⁰ <http://muisca.dian.gov.co/descargas/manuales/porta12006/content/defensoria/contenidos/legiscomex.htm>

D.- El motivo o justificación del impacto y monto a recaudar en las nuevas contribuciones o por su modificación..

E.- El motivo o justificación del establecimiento de las exenciones o bonificaciones fiscales (estímulos o subsidios) que se aplicarán en el ejercicio fiscal, así como los sectores de contribuyentes o ramas de la actividad económica que se beneficiarán de ésta.

Otra de las interrogantes, consiste en lo siguiente: ¿Quién o que autoridad es la obligada a cumplir con el respeto a este derecho?. Al respecto, podemos señalar que los responsables del cumplimiento de esta parte del derecho a ser informado en materia fiscal, debe ser compartida por el poder ejecutivo y el poder legislativo y podrá demandarse a ambos o a uno sólo, cuando no se cumpla el deber de informar de las modificaciones y adecuaciones a las disposiciones tributaria.

Ello es así, porque tal y como se indicará enseguida, en las constituciones iberoamericanas el derecho a iniciar leyes corresponde tanto al poder ejecutivo, como al legislativo. Las referencias son las siguientes: **Argentina** (artículo 77); **Brasil** (artículo 61); **Colombia** (artículo 156); **Ecuador** (artículo 144); **España** (artículo 87.1); **México** (artículo 71); **Panamá** (Artículo 159); **Paraguay** (artículo 203); **Perú** (artículo 107); **Portugal** (artículo 170); **República Dominicana** (artículo 38) y **Venezuela** (artículo 204).

Para concluir sobre este punto, consideramos que el derecho de ser informado de las modificaciones a las leyes fiscales, incluye que al ser publicadas éstas, deben identificar las disposiciones que se han adicionado, modificado o derogado, para que el contribuyente esté en posibilidad de conocerlas y no haya incertidumbre en su cumplimiento y entrada en vigor. En este sentido se pronuncia el Proyecto de Ley del Estatuto del Contribuyente en Argentina, al proponer en su artículo 4, que “Las Leyes, decretos y resoluciones que modifiquen Normas Tributarias, contendrán una relación completa de las Normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas”.⁶²¹

5.3.1.1.1.- El Derecho a ser Informado, con motivo de la creación de nuevos Tributos.⁶²² Un primer ejemplo, que citamos es la creación, en el año del 2002 en

⁶²¹ Iniciativa de Ley presentada por los senadores Pedro Salvatori, Luz M. Sapag, Mirian B. Curletti y Ricardo Gómez Díez. http://jaque.senado.gov.ar/web/senadores/prley.php?iOrden=0&iSen=ASC&id_sena=306&Page=6&iPageSize=100.

⁶²² Esta garantía es fundamental para interponer el medio de defensa respectivo. Afortunadamente en México, el Poder Judicial Federal exige que cuando se argumenten vicios en el proceso legislativo, sea el juez el que recabe las pruebas respectivas. La tesis lleva el rubro “AMPARO CONTRA LEYES. CORRESPONDE AL JUZGADOR, Y NO AL QUEJOSO, ALLEGARSE DE LAS PRUEBAS NECESARIAS PARA RESOLVER EL ASUNTO, SI SE IMPUGNA POR VICIOS PROPIOS EL PROCESO LEGISLATIVO”. Jurisprudencia J/18, Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Mayo de 2007, Tesis: XIX.2o.A.C., Página: 1671.

México del denominado Impuesto sustitutivo del Crédito al Salario y en la que como motivos de su creación se expresó por la Cámara de Diputados.⁶²³

“De otra parte, la que Dictamina somete a consideración establecer un impuesto sobre erogaciones a la prestación de un servicio personal subordinado a una tasa del 3%, que se aplicaría sobre el monto de las erogaciones que por concepto de salarios y demás prestaciones paguen los patrones a sus trabajadores. Asimismo, con el objeto de evitar erosionar la base del impuesto se propone no considerar como erogaciones las contribuciones de seguridad social.

Este impuesto podrá no ser pagado cuando los patrones no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores contra el impuesto sobre la renta a su cargo, lográndose con esto una afectación máxima del 3% del valor de la nomina.

Para lograr la afectación máxima señalada, aquellos patrones que paguen por concepto de crédito al salario más del 3% del valor de su nomina, podrán no pagar el impuesto sobre erogaciones y acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo la cantidad en la que el crédito al salario pagado exceda del impuesto a las erogaciones”.

Aquí podrá observarse que el poder legislativo, fue escueto en informar y exponer, los motivos que le llevaron a establecer el impuesto denominado sustitutivo del crédito al salario, sin haber dado a conocer, porque se eligió una tasa fija del 3%. Cabe el comentario que dicho tributo fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional Mexicano, en virtud de que atentaba contra la capacidad tributaria de los contribuyentes.⁶²⁴

Otro caso para analizar, se refiere a la legislación fiscal mexicana, del año 2002, cuando se estableció el impuesto sobre bienes y servicios suntuarios,⁶²⁵ y que motivó, en la cámara de senadores, el debate que enseguida transcribimos:

- EL C. PRESIDENTE: Aprobado el Proyecto de Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del año 2002.

⁶²³ Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 910-I, sábado 29 de diciembre de 2001. DE LA COMISION DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, CON PROYECTO DE DECRETO QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA, Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

⁶²⁴ La Jurisprudencia es la 11/2003 y aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, mayo de 2003, página 5, con el rubro: "IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA."

⁶²⁵ **Sesión Permanente Extraordinaria**, de la H. Cámara de Senadores, celebrada el lunes 31 de Diciembre de 2001. Presidencia del ciudadano Senador Diego Fernández de Cevallos Ramos.

Procedemos a continuación a la discusión del artículo 8º Transitorio que ha sido reservado con anterioridad.

Se pregunta si hay oradores, tiene la palabra el Senador Fidel Herrera Beltrán del Grupo Parlamentario del Partido Revolucionario Institucional.

- EL C. SENADOR FIDEL HERRERA BELTRAN: Señor Presidente, las comisiones que revisamos el Proyecto de Dictamen de Ley de Ingresos, luego de considerar la minuta que la honorable Colegisladora en uso de la Honorable Cámara de Diputados, Colegisladora, en uso de sus facultades constitucionales, nos hizo llegar fue revisada exhaustivamente y discutida casi de manera simultánea a las deliberaciones que se celebraron con relación a los diversos asuntos contenidos en la iniciativa de impuestos de producción y servicios.

Nuestra tesis fundamental junto al compromiso de que el Estado Mexicano tenga finanzas públicas sanas y recursos para atender a las prioridades de la nación, ha sido cuidar a la sociedad y a las familias, nuestra tesis fundamental ha sido que no haya más impuestos.

Quisiéramos, por lo menos, concluir este año, evitando que la sociedad y sobre todo las clases medias que sería el objetivo fundamental de la propuesta que está contenida en el artículo 8º Transitorio para crear este impuesto de carácter "suntuario" que incluye desde maquillajes hasta artículos deportivos, pasando por una enorme variedad de servicios en los que se incluyen los de restaurantes y algunos otros sitios de recreación de la juventud como las discotecas es de que, por lo menos este ejercicio lo concluyamos sin crear nuevos impuestos.

Entendemos la búsqueda de recursos que de manera generalizada, quienes han proyectado las reformas fiscales que se han venido considerando tienen, y entendemos también los planteamientos que sin embargo no están ni bien asentados, ni bien justificados, ni tienen una lógica ligada a las actuales condiciones de la economía nacional.

*Pero a mayor abundamiento, nosotros consideramos que este artículo, y por eso lo registramos como reservado, no debe figurar, no debe figurar señor Presidente, en el Proyecto de Dictamen que está a discusión; **y no debe de figurar porque esta Cámara no tiene las facultades para iniciar la legislación en esta materia.***

Esta misma Cámara y el Grupo Parlamentario de Acción Nacional y las mismas comisiones que tienen ahora la responsabilidad de formular este dictamen, tuvieron, en los días recientes, una experiencia aleccionadora y respetuosa en la colaboración de las dos Cámaras que integran el Poder Legislativo y aceptamos la tesis en las reformas a la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, el derecho de iniciación de las leyes que tienen que ver con las contribuciones es de la Cámara de los Diputados.

Ruego a la Presidencia, pueda permitir a la Secretaría pudiera dar lectura al inciso h) del artículo 72 de la Constitución para fundamentar nuestra propuesta y concluir nuestro trámite.

-EL C. SENADOR FAUZI HAMDAN AMAD: Con su permiso, señor Presidente. En efecto, la lectura del 72, inciso h) de la Constitución es muy clara, pero, resulta que nosotros estamos dictaminando una Minuta que, precisamente, proviene de la Cámara de Diputados, la Ley de Ingresos.

Y lo que estamos haciendo es modificar y adicionar esta Ley de Ingresos, que si no tuviésemos esta facultad, la Cámara Revisora, implicaría de que todas las leyes que por obligación tienen su origen en la Cámara de Diputados, las

tuviésemos que aprobar en sus términos íntegramente, en automático y ni siquiera la posibilidad, bajo ese criterio de un desechamiento de la Iniciativa o la Minuta proveniente de la Cámara de Diputados.

Hemos hecho adiciones y modificaciones a la Ley de Ingresos y está, desde luego, incluido este llamado novedoso impuesto, precisamente, a los productos suntuarios, que se inserta dentro del catálogo de los ingresos que la Minuta señala puntualmente y por ende, como adición que hicimos a ella, la descripción del impuesto, su sujeto, su base y su tasa.

Esto, en efecto, es inusual, ésa es la situación de sorpresa que llama la atención a algunos legisladores, en particular la preocupación del senador Herrera, pero, el hecho de que en el pasado no se haya hecho, eso no significa que adolezca de un vicio de constitucionalidad.

De modo que por las Comisiones no deben ustedes temer de que esto adolezca de inconstitucionalidad, deben tener la tranquilidad y la certeza de que está debidamente sustentado y fundado en nuestra ley suprema. Muchas gracias”.

Como puede observarse, la discusión se centró en el tema si el Senado debía aprobar un nuevo Impuesto, que no había sido discutido, analizado y aprobado en forma inicial, *-tal y como lo dispone el artículo 72 de la constitución mexicana-*.

La conclusión del debate fue la aprobación del nuevo tributo federal, pero esto no es lo relevante, lo trascendente fue que se transparentó la información fiscal para el contribuyente, sobre la posible contravención a la carta fundamental, en el proceso legislativo y fue básica para que se interpusieron los medios de defensa en los que se reclamó la inconstitucionalidad del nuevo tributo y que al pronunciarse el Tribunal Constitucional Mexicano sobre el tema, concedió la razón a los particulares.⁶²⁶

En Uruguay, en materia de creación del impuesto de contribución al financiamiento de la seguridad social (COFIS),⁶²⁷ el poder ejecutivo como exposición de motivos expresó:

“El Poder Ejecutivo entiende necesario avanzar en la instrumentación de aquellas medidas que coadyuven a mejorar la condiciones de competitividad de la producción nacional y fomenten la creación de nuevos empleos. En tal sentido la eliminación definitiva de las cargas patronales a la seguridad social que gravan a los sectores industrial y agropecuario y el inicio de un proceso de disminución gradual de las referidas contribuciones especiales en los restantes sectores de actividad, constituyen una herramienta valiosa para alcanzar los fines expuestos.

A efectos de subsanar la disminución de recaudación que tales medidas puedan aparejar al sistema de seguridad social, y con el fin de fortalecer los mecanismos de financiamiento de dicho sistema, se promueve la creación de

⁶²⁶ El Impuesto Suntuario fue declarado inconstitucional, tal y como lo comentamos en el Capítulo III de este trabajo, cuando analizamos el Principio de Lege Promulgata o de las formalidades del proceso legislativo.

⁶²⁷ <http://www.presidencia.gub.uy/noticias/archivo/2001/mayo/2001051112.htm>

un impuesto que gravará a los bienes industrializados importados y de origen nacional, denominado Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS).

El primer capítulo del referido proyecto define las principales características del nuevo impuesto, que habrá de gravar a la importación y producción de bienes industrializados, con excepción de los bienes exentos del Impuesto al Valor Agregado (IVA). En cuanto a los bienes sujetos al pago del Impuesto Específico Interno (IMESI), si bien estarán alcanzados por el impuesto que se propone, en el caso de aquellos que además estén sujetos al pago del IVA, esta prevista la disminución del IMESI, de tal modo que su precio final de tales bienes no varíe con respecto a la situación original.

El segundo capítulo del proyecto de ley, además de la rebaja de los aportes a la seguridad social ya señalada, incluye disposiciones tendientes a contemplar la situación del sector agropecuario. En tal sentido, se dispone la exoneración total y definitiva del Impuesto al Patrimonio que alcanza a las explotaciones agropecuarias. Asimismo, se faculta al Poder Ejecutivo a transferir, por única vez, al Banco de la República Oriental del Uruguay una suma de hasta US\$ 20:000.000 (veinte millones de dólares americanos) a efectos de financiar la reestructuración de deudas que dicha institución otorgará al sector agropecuario. Finalmente, una vez aprobado el presente proyecto, el Poder Ejecutivo estará en condiciones de promover la disminución del precio del gasoil y del fuel oil para uso de la industria.

Saluda al Sr. Presidente con la mayor consideración.-
PROYECTO DE LEY

Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social

Artículo 1º.- Estructura.- Créase el Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS) que gravará las importaciones de bienes industrializados, y las enajenaciones a cualquier título de dichos bienes, sean nacionales o importados, realizadas a organismos estatales, a las empresas y a quienes se encuentren incluidos en el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto Específico Interno”.. .

Aquí podemos observar que en la exposición de motivos, nunca se informa que tasa, tarifa o cuota se aplicará, ni cuál será el impacto en la recaudación nacional del tributo. Lo cierto es que no al darse a conocer estos elementos esenciales, el contribuyente queda sin conocer todo el impacto económico que provocará la medida fiscal aprobada.

Otro ejemplo que encontramos, es la creación de un nuevo régimen fiscal para pequeños contribuyentes en Venezuela⁶²⁸ y en la que se justificó para su establecimiento lo siguiente:

⁶²⁸ <http://www.asambleanacional.gov.ve/ns2/leyes.asp?id=538>

EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY DEL REGIMEN SIMPLIFICADO DE TRIBUTACION PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES (MONOTRIBUTO)

Conforme a lo establecido en el artículo 339 del Código Orgánico Tributario, se establece un régimen especial simplificado sustitutivo de las obligaciones tributarias derivadas del impuesto sobre la renta, del impuesto a los activos empresariales y del impuesto al valor agregado, al cual los pequeños contribuyentes pueden adherirse voluntariamente.

El objetivo fundamental del régimen es la simplificación del sistema tributario, permitiendo el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes de menor capacidad contributiva, en forma sencilla y práctica, disminuyendo significativamente el costo fiscal indirecto. Asimismo, el régimen busca incentivar la cultura tributaria, induciendo a los pequeños contribuyentes a integrarse al sistema tributario, de modo que cuando éstos se desarrollen económicamente y deban tributar por el régimen general, se encuentren plenamente integrados al sistema.

La implementación del régimen simplificado conlleva ventajas, tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria. Para el pequeño contribuyente, la principal ventaja es la simplicidad, por cuanto con el pago de un monto fijo mensual de acuerdo a su categoría, sustituye la obligación declarar y pagar mensualmente el impuesto al valor agregado, o anualmente el impuesto sobre la renta o el impuesto a los activos empresariales. Sólo debe presentar una declaración jurada anual recategorizadora, en el supuesto que modifique la categoría inicialmente autodeterminada, de lo contrario, seguirá pagando el monto mensual fijo, sin efectuar declaración formal alguna.

Otra ventaja es la seguridad, por cuanto el pequeño contribuyente no debe calcular el monto a pagar, determinando la base imponible, con el correspondiente cálculo de gastos, deducciones, etc. El monto a pagar es una cantidad fija por categoría, por lo que, pagando la misma, tiene la plena seguridad de que su situación fiscal está regularizada.

La certeza a su vez es otro beneficio a destacar, por cuanto los pequeños contribuyentes al saber con anticipación su carga tributaria mensual durante el año calendario, pueden planificar mejor sus finanzas para adecuar su actividad económica.

Por último, otra ventaja es la economía, pues el importe mensual que deben abonar, configura una reducción de lo que deberían pagar si lo hicieran por el régimen general del impuesto sobre la renta, del impuesto a los activos empresariales y del impuesto al valor agregado. Tal economía a su vez conlleva un sistema equitativo, por cuanto dicha disminución se efectúa teniendo en consideración la actividad económica desarrollada (comercio, servicio e industria), y por tanto el valor agregado y la rentabilidad promedio de cada sector, todo con la finalidad que cada contribuyente pague en la proporción adecuada a su actividad económica.

El régimen simplificado también implica ventajas para la Administración Tributaria, dado que es simple de controlar, y, por lo tanto, permite optimizar

los escasos recursos humanos que las administraciones tributarias poseen para dar cumplimiento a su misión.

El régimen simplificado está pensado para ser controlado de manera sencilla, pues, deben verificarse parámetros de fácil constatación, permitiendo destinar la fuerza fiscalizadora a los contribuyentes de mayor significación económica, mejorando la eficiencia de la Administración Tributaria.

Por otra parte, la incorporación de parámetros para establecer tanto la categorización como la exclusión del régimen, permite evitar el denominado "enanismo fiscal", es decir la actitud de contribuyentes de importancia económica que disminuyen fraudulentamente su carga tributaria.

Pueden adherirse al régimen los sujetos que desarrollen cualquier actividad económica, de los sectores comercial, industrial y de servicios. Los pequeños contribuyentes que desarrollen dos actividades económicas o que efectúen una sola actividad, pero tengan más de una unidad de explotación (local, establecimiento, industria, etc.), no pueden ingresar a este régimen, por cuanto esta situación no coincide con la cualidad de pequeño contribuyente que establece la ley. No obstante ello, pueden desarrollar simultáneamente actividades en relación de dependencia.

El ingreso a este sistema es voluntario, mediante la adhesión del pequeño contribuyente, y su posterior autocategorización. La salida del régimen puede ser: voluntaria, mediante la renuncia, o forzosa, a través de su exclusión, cuando ocurran, entre otras, las siguientes circunstancias: exceda los ingresos o los parámetros correspondientes a la última categoría, desarrollen más de una actividad o tengan más de una unidad de explotación, desarrollen tareas en forma exclusiva en relación de dependencia o tengan un patrimonio o nivel de gastos incompatible con su condición de pequeño contribuyente.

Finalmente, la introducción del régimen simplificado en el sistema tributario, implica otorgarle mayor racionalidad y equidad al sistema vigente, como así también optimizar los recursos de la Administración Tributaria, para aumentar su eficiencia en el control de los contribuyentes de mayor significación económica.

Aunque en la exposición de motivos, para la creación del nuevo régimen se dice que *"otra ventaja es la economía, pues el importe mensual que deben abonar, configura una reducción de lo que deberían pagar si lo hicieran por el régimen general del impuesto sobre la renta, del impuesto a los activos empresariales y del impuesto al valor agregado"*, en ella nunca se informa cual será el monto en la recaudación que se incrementará o disminuirá, ni tampoco se señala, que porcentaje del total de los contribuyentes activos, estiman que beneficie, entre otras cuestiones

En España,⁶²⁹ el Rey Juan Carlos I, en noviembre de 2006, sometió al poder legislativo el proyecto de ley que sustituiría al impuesto sobre la renta de la

⁶²⁹ LEY 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no

personas físicas –que fue aprobado finalmente- y como justificación de esta propuesta, destacaron 10 cuestiones que transcribimos enseguida:

Objetivos y aspectos relevantes de la reforma

El Gobierno fijó como principios directores de la Política Económica el crecimiento sostenido y equilibrado, basado en la productividad, así como la mejora del bienestar y la cohesión social. Para ello, sobre la base del respeto al principio de estabilidad presupuestaria y suficiencia financiera, se han adoptado diversas iniciativas en materia presupuestaria, primando las políticas de gasto con impacto en la productividad, que se complementan con la reforma fiscal.

En este contexto, se actúa de manera inmediata sobre la tributación de la renta de las personas físicas y jurídicas, y se desarrollará en un futuro próximo la tributación medioambiental con el objetivo de mejorar la eficiencia energética y facilitar el equilibrio financiero de la reforma.

La reforma tiene como objetivos fundamentales mejorar la equidad y favorecer el crecimiento económico, al tiempo que persigue garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las administraciones públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia.

Sin perjuicio de la posterior descripción del contenido de la Ley, hay determinados aspectos de la reforma que deben ser objeto de atención prioritaria.

*1) Para la mejora de la equidad, se disminuye la carga tributaria soportada por las rentas del trabajo, **elevando sustancialmente la reducción establecida para las mismas, especialmente para las rentas más bajas.** Se trata de dispensar un tratamiento especial a este tipo de rentas por los siguientes motivos: compensar, mediante una cantidad a tanto alzado, los gastos generales en los que incurre un trabajador; reconocer la aportación que esta fuente de renta hace al conjunto de la base imponible; su facilidad de control y el que se trata de una renta no fundada o sin respaldo patrimonial.*

Como novedad, esta reducción se aplicará también a determinados trabajadores autónomos que, por las especiales circunstancias en que desarrollan su actividad y por estar sus rentas controladas, reúnen características muy cercanas a las del trabajador por cuenta ajena.

2) Con idéntica finalidad de mejora de la equidad, se elevan los umbrales de rentas no sometidas a tributación, y se recupera la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares.

Hasta 1998, el tratamiento de las mismas se llevaba a cabo mediante deducciones en la cuota del impuesto. Desde 1999 fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar, deducible de la base imponible, cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el Impuesto.

La consecuencia de este esquema de reducción en la base imponible, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio) ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implica, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia.

Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto. La introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota.

En esta consideración de las circunstancias personales y familiares cabe efectuar una mención a la opción por la tributación conjunta. La política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión. No obstante, se mantiene su tratamiento actual en el impuesto para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas.

3) Con la finalidad de favorecer el crecimiento económico, se reduce a cuatro el número de tramos de la tarifa, en consonancia con las tendencias actuales en los países de la OCDE, y se introduce una notable ampliación del primero de ellos, lo que implicará que más del 70 % de los contribuyentes de menores rentas vean simplificada su tributación. Por otra parte, por razones de incentivo al trabajo personal, se establece el tipo marginal máximo en el 43 %.

Es especialmente destacable, aunque quizás no tan fácilmente perceptible como la reducción de tipos, la ampliación que se produce en las cuantías que delimitan todos los tramos de la tarifa, pues implica una reducción adicional de los tipos de gravamen soportados. **El objetivo es una menor tributación efectiva, lo que se consigue con la combinación de mínimos exentos más elevados y la estructura de la tarifa, en la que el primer tramo se alarga y engloba, por lo general, los mínimos personales.**

4) Por razones de equidad y crecimiento, se otorga un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, eliminando las diferencias no justificadas que existen actualmente entre los distintos instrumentos en los que se materializa. Con ello, a la vez que se simplificará la elección de los inversores, se incrementará la neutralidad fiscal de los distintos productos y se favorecerá la productividad y competitividad, mejorando la posición de nuestro país en un entorno internacional de libre circulación de capitales y de fuerte competencia. De esta manera, se aborda la modernización de la tributación del ahorro, asignatura pendiente de las reformas precedentes.

Se evita así que las diferencias en la presión fiscal que soportan los diferentes instrumentos distorsionen la realidad financiera del ahorro (como la denominada rentabilidad financiero-fiscal que mide una rentabilidad por completo ajena a las características intrínsecas del producto que se pretende comercializar), ya que ello configura un marco tributario caracterizado por la falta de transparencia y diferencias en la tributación que se utilizan con el objeto de mantener cautivas determinadas inversiones.

Para ello, se establece la incorporación de todas las rentas que la Ley califica como procedentes del ahorro en una base única con tributación a un tipo fijo (18 %), idéntico para todas ellas e independiente de su plazo de generación, pues la globalización económica hace inútiles los intentos de fraccionar artificialmente los mercados financieros por tipos de activos o por plazos.

En relación con los dividendos, la jurisprudencia comunitaria obliga a otorgar un mismo tratamiento a los dividendos de fuente interna y a los de cualquier otro país miembro de la Unión Europea. En línea con las tendencias recientes, de retorno a un sistema clásico de no integración entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y con las reformas operadas en otros países de nuestro entorno, se ha simplificado su tributación mediante su incorporación a la base del ahorro y la aplicación de un mínimo exento que excluirá el gravamen, por este concepto, de numerosos contribuyentes.

5) Con el objeto de mejorar la cohesión social y de atender los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia **se incentivan aquellos instrumentos destinados a proporcionar unos ingresos complementarios de las pensiones públicas o a la cobertura de determinados riesgos.**

En todos los países desarrollados se está registrando un proceso de envejecimiento de la población que, en el medio plazo, dificulta la sostenibilidad de los sistemas públicos de previsión social. Para hacer frente a este importante reto los países de la OCDE pusieron en marcha en el pasado medidas de carácter fiscal, incentivando el desarrollo de planes de pensiones privados de carácter complementario al sistema básico de la Seguridad Social. El objeto de estos regímenes es que los individuos puedan obtener, a través del sistema público y de su plan de pensiones privado, una prestación que permita la aproximación de sus rentas al último salario percibido durante su vida laboral.

Para el cumplimiento de este objetivo, el Impuesto intenta reorientar los incentivos fiscales a la previsión social complementaria hacia aquellos instrumentos cuyas percepciones se reciban de forma periódica, para lo cual se elimina la reducción del 40 por ciento anteriormente vigente para las retiradas del sistema del capital acumulado en forma de pago único. Adicionalmente, se conceden beneficios fiscales a los planes de previsión social empresarial y se prevé un nuevo producto de fomento del ahorro a largo plazo cuando se compromete la constitución de una renta vitalicia con el capital acumulado, el denominado plan individual de ahorro sistemático, si bien este opera de forma diferente a los demás al carecer de incentivo a la entrada. Asimismo, por razones de equidad y de complementariedad con el sistema público de pensiones, se acotan los límites de las aportaciones. La experiencia de los últimos años demuestra que la media de aportación no ha superado los 2.000 euros, si bien se han incentivado de forma desproporcionada, y al margen de los objetivos de la previsión social, aportaciones muy elevadas para determinados contribuyentes con elevada capacidad económica.

La consideración de las aportaciones a estos sistemas como salario diferido, la acotación de los límites y el respeto al contexto de neutralidad en la tributación del ahorro, justifica que todos los instrumentos de previsión social que cumplan con las características exigidas apliquen el incentivo de la reducción en la base imponible, sin distinción entre ellos. Y todo ello con la menor incidencia posible en la normativa financiera reguladora los planes y fondos de pensiones.

6) Razones de equidad y de cohesión social aconsejan otorgar una especial atención al problema de la dependencia en España, incentivando, por primera vez desde el punto de vista fiscal, la cobertura privada de esta contingencia.

De esta forma se reconoce la realidad social española, en la que se da un incremento de la esperanza de vida que lleva asociado un problema de envejecimiento y dependencia de una buena parte de los ciudadanos, existiendo además otros factores que agudizan su dimensión en el sector de población que precisa de una atención especial.

Se configuran dos tipos de beneficios: los dirigidos a aquellas personas que sean ya dependientes, para las que se prevé la posibilidad de movilizar su patrimonio inmobiliario con vistas a obtener unos flujos de renta que les permita disponer de recursos para paliar las necesidades económicas, y, por otra parte, los dirigidos a aquellas personas que quieran cubrir un eventual riesgo de incurrir en una situación de dependencia severa o de gran dependencia.

Adicionalmente, dado que la vivienda habitual constituye una importante manifestación del ahorro familiar, se introducen en la Ley mecanismos que permitan, en situaciones de dependencia severa o de gran dependencia, hacer líquida esta fuente de ahorro sin coste fiscal, lo que sin duda constituye un medio adicional de cobertura de esta contingencia.

7) Por razones de cohesión social, se da continuidad al apoyo fiscal a la adquisición de la vivienda habitual, manteniendo la base de deducción actual y homogeneizando los porcentajes aplicables.

8) Las medidas que se proponen deben determinar en el futuro un crecimiento económico que debería concretarse en una mayor recaudación. No obstante, pueden originar en una consideración estática una disminución de los ingresos.

En este sentido, esta Ley tiene en cuenta que las Comunidades Autónomas disponen de capacidad normativa, con el alcance previsto en el artículo 38 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, por lo que podrán compensar, si así lo deciden mediante el ejercicio de esa competencia, el efecto estático de reducción de la recaudación mencionado en el apartado anterior.

En el texto de la norma se respeta el actual esquema de reparto de competencias en el Impuesto, con la precisión efectuada respecto de la tarifa. No obstante, la negociación de un nuevo sistema de financiación para las Comunidades Autónomas podrá requerir, cuando el proceso esté concluido, una nueva regulación del título referido al gravamen autonómico y a las competencias normativas y gestoras atribuidas a aquellas.

9) La reforma del Impuesto sobre Sociedades será gradual, y responde a la necesidad de defender la posición competitiva de nuestras empresas en el ámbito comunitario, alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de

nuestro entorno, simplificar la estructura del mismo y lograr una mayor neutralidad en su aplicación, fomentando la creación de empresas.

El principio de coordinación internacional exige que se tomen en consideración las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno, más aún en el contexto de un Mercado Único europeo. Este principio halla su fundamento en la internacionalización de nuestra economía. Medidas tales como la reducción de tipos de gravamen, reducción que se ha ido produciendo paulatinamente en los diferentes Estados, y la simplificación de los incentivos fiscales son consecuencias de dicho principio.

Por lo que respecta a los incentivos fiscales, éstos han de justificarse con base en desequilibrios del mercado ya que el principio de neutralidad exige que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos y la localización de las inversiones, excepto que dicha alteración tienda a superar dichos desequilibrios. En muchos casos, los estímulos fiscales a la inversión son poco eficaces, presentan un elevado coste recaudatorio, complican la liquidación y generan una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión.

Por ello, la eliminación de los incentivos simplificará enormemente la aplicación del tributo y facilitará su gestión por parte de la Administración tributaria, satisfaciendo así el principio de transparencia, que exige que las normas tributarias sean inteligibles y precisas y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta.

Los aspectos mencionados constituyen la primera fase de la reforma prevista en el Impuesto que se completará, en sus aspectos sustanciales, una vez se haya producido el desarrollo de la adecuación de la normativa contable a las Normas Internacionales de Contabilidad, dada su relación con el Impuesto sobre Sociedades.

10) Por razones de coherencia y de coordinación con la regulación de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, se introducen una serie de modificaciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que además pretenden adecuar la normativa al derecho comunitario, y unos ajustes técnicos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por último, con objeto de respetar las expectativas de quienes adquirieron determinados compromisos de inversión conforme a la legislación anterior, se mantiene el tratamiento fiscal actualmente vigente para determinados contratos o inversiones formalizados con anterioridad a la fecha de sometimiento a información pública de esta norma.

De la exposición de motivos, se advierte que el Estado, cumple la función de informar al contribuyente, entre otras cuestiones, de que habrá una menor tributación en dicho tributo, para las personas de menores ingresos, a través de “la combinación de mínimos exentos más elevados y la estructura de la tarifa, en la que el primer tramo se alarga y engloba, por lo general, los mínimos personales”, así como se pretende eliminar incentivos fiscales, lo que según el Gobierno Español, “simplificará enormemente la aplicación del tributo y facilitará su gestión por parte de la Administración tributaria, satisfaciendo así el principio de transparencia, que exige que las normas tributarias sean inteligibles y precisas y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta”.

Desde el 21 de junio del 2007, ⁶³⁰ en México, se discute la incorporación al sistema fiscal de un nuevo tributo que se denominaba “Contribución Empresarial a Tasa Única” y que se identificaba como CETU. Como justificación para establecerlo se expresó:

“Tal diseño debe tender a que todos los que deban pagar contribuciones lo hagan y lo hagan correctamente. Así mismo, debe ser un diseño que descansa sobre una base amplia y con mínimas exenciones, que permita que la tasa impositiva sea la menor posible, evite generar distorsiones y preserve la competitividad de la economía. Más importante aún, desde la perspectiva de los ciudadanos es que un diseño tributario simple y parejo permite que la carga fiscal se distribuya de forma equitativa, al tiempo que se recaudan los recursos necesarios para que, a través del gasto público de carácter social, se reparen desigualdades y rezagos que hoy día afectan severamente a los mexicanos que menos tienen.

En el contexto de la inexorable globalización de la economía, al igual que las empresas y las personas, los gobiernos deben competir eficazmente para no quedarse rezagados y para mantener y acrecentar su bienestar. Es por ello, que tanto los países industrializados como aquellos emergentes con altas tasas de crecimiento económico han modificado o están modificando sus sistemas tributarios para hacerlos competitivos, lo que implica: simplificación, pocos impuestos con alto potencial recaudatorio debido a su base amplia, sistemas de recaudación y administración mucho menos onerosos, tanto para los contribuyentes como para el fisco, contribuciones equitativas y justas que no inhiban sino que fomenten la formación de capital y la inversión. De esa forma, estos países, algunos con notable éxito, están buscando atraer inversiones, generar empleos de mayor calificación y calidad —con mejores salarios— y como consecuencia de todo ello, mantener y acrecentar los niveles de bienestar de toda su población, reduciendo desigualdades por la vía de un gasto social dirigido con mayor precisión a las necesidades de la población que padece los mayores rezagos.

Son varios los casos de países en que este tipo de contribuciones de tasas bajas y ocasionalmente únicas, con una amplia base de recaudación —sin exenciones, ni tratos diferenciados— han permitido fortalecer su recaudación tributaria total. Lo anterior explica, junto con otras políticas públicas de fomento a la productividad, altas tasas de crecimiento económico sostenidas a lo largo de varios años consecutivos.

En algunos casos, la tendencia ha sido fortalecer la recaudación proveniente del impuesto al valor agregado, con una tasa única y ampliamente

⁶³⁰ La Iniciativa fue enviada en esa fecha y aparece en la Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007. El documento que contiene la propuesta se denomina INICIATIVA DE DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DEL IMPUESTO DE LA CONTRIBUCIÓN EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, RECIBIDA DEL EJECUTIVO FEDERAL EN LA SESIÓN DE LA COMISIÓN PERMANENTE DEL MIÉRCOLES 20 DE JUNIO DE 2007. Dicha Iniciativa de Ley, paso a ser Ley y fue publicada el 1° de octubre del 2007, en el diario oficial de la federación, estableciéndose que entrará en vigor el 1° de enero del 2008.

generalizada o "armonizada" como ha sucedido en el conjunto de la Unión Europea; de esta forma se han financiado reducciones en la tasa del impuesto sobre la renta, así como una reducción notable en los tramos o escalones de tasas de dicho impuesto, tendiendo hacia la tasa única y utilizando el mecanismo del subsidio directo o de la exención para los niveles de más bajos ingresos, lo que preserva el efecto progresivo del tributo.

En este sentido, se propone a ese Congreso de la Unión la introducción de una contribución empresarial a tasa única, la cual es un gravamen directo, de aplicación general, con un mínimo de exenciones, que incide directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción.

La competitividad, pues es importante que la política tributaria promueva este aspecto en nuestro país. La integración de la economía mexicana a los mercados financieros y a los mercados de bienes y servicios globales es cada vez más intensa, lo que hace muy conveniente establecer tasas impositivas comparables a las que prevalecen en los países que compiten con el nuestro en el mercado de capitales y en los mercados de exportación de bienes. Los instrumentos tributarios que se prefieren en este contexto de competitividad global son aquellos que no castiguen, sino que promuevan la inversión, el empleo y no distorsionen el costo del capital.

Se considera la necesidad de aumentar la recaudación y, con base a los principios antes señalados, la contribución empresarial a tasa única que se propone a ese Congreso de la Unión es un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios con efectividad, equidad y proporcionalidad".

De lo antes transcrito, podemos advertir, que en la propuesta de este nuevo tributo, existen varias cuestiones que no se informan al contribuyente, como por ejemplo; la razón de no unificar la tasa del impuesto al valor agregado (en México tiene tasas diferenciadas del 0%, 10% y 15%), tal y como, se señala en el documento, se ha realizado en la Unión Europea. Esta unificación evitaría que se estableciera otra contribución. Otra de las cuestiones que tampoco se informan al gobernado, es que sectores de contribuyentes no están contribuyendo debidamente, ya que en el documento se dice, que la contribución ayudará a "que todos los que deban pagar contribuciones lo hagan y lo hagan correctamente".

Por otra parte, en dicho documento se expresa que "Con base a la información del Sistema de Cuentas Nacionales de México, Cuentas por Sectores Institucionales, 1999-2004, publicado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, se estima que la aplicación de la contribución empresarial que se propone, a una tasa única del 19%, generaría ingresos adicionales del orden de 1.8% del PIB a partir del año de 2009, en tanto que durante 2008, año de transición, se estima obtener una recaudación de 1.3% del PIB.", pero nunca se informa que destino tendrán los recursos que generen dicha contribución.

5.3.1.1.2.- El derecho a ser Informado, con motivo de la adecuación o modificación a los tributos ya existentes

Como ejemplo, en México, citamos la implementación de la deducción del costo de lo vendido en el impuesto sobre la renta, en lugar de la adquisición de mercancías. Lo anterior es visible en la exposición de motivos de la **INICIATIVA DEL EJECUTIVO, DE DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA, DEROGA Y ESTABLECE DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, Y QUE ESTABLECE SUBSIDIOS PARA EL EMPLEO Y PARA LA NIVELACIÓN DEL INGRESO**⁶³¹ donde la Presidencia de la República argumenta:

“Deducción del costo de lo vendido para personas morales

*Hoy día, todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables, sin embargo, para efectos fiscales al deducirse la adquisición de compras **provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes.***

*En ese sentido, con el objeto de **simplificar la carga administrativa de los contribuyentes** y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propone retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.*

*La deducción de compras se estableció cuando la inflación llegó a 2 dígitos y **fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas.** Hoy día, con una inflación controlada, se puede regresar a costo de lo vendido”.*

Sobre su implementación el ejecutivo federal, nunca informó de las cifras o datos que revelaran que las empresas que aplicaban la deducción por la compra de mercancías, *falseaban utilidades*, ni tampoco se dijo, porque a las personas físicas con actividades empresariales y a las del régimen simplificado si se les permite aplicar la referida deducción de compras, a pesar de que a través de la misma, según el presidente de la república, se falseaban utilidades.

También es de comentarse la exposición de motivos a la reforma del impuesto al activo para el ejercicio fiscal del 2007,⁶³² donde la cámara de diputados mexicana, sobre la reforma al artículo 2 y 5 de la ley que lo regula, dictaminó:

C. LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

La Ley del Impuesto al Activo entró en vigor a partir del 1 de enero de 1989 y su emisión tuvo por finalidad que todas las empresas en México pagaran un

⁶³¹ Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 1583-I, lunes 13 de septiembre de 2004.

⁶³² Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2154-III, lunes 18 de diciembre de 2006. DICTAMEN DE LA COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, CON PROYECTO DE DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN; Y DE LAS LEYES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEL IMPUESTO AL ACTIVO, DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS, Y FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

impuesto complementario al impuesto sobre la renta, sobre sus activos, en virtud de que se había venido observando que la mayor parte de las empresas presentaban declaraciones del impuesto sobre la renta sin impuesto a cargo.

. . .

Sin embargo, con el establecimiento de este impuesto, se ha notado, a lo largo de su historia, una reducción importante de ese tipo de empresas.

No obstante lo anterior, también se ha notado un deterioro en el fin perseguido por el impuesto de referencia, a partir de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo declaró inconstitucional, al estimar que se violaba la garantía de equidad tributaria, al no permitir la deducción de ciertas deudas y con la reforma que entró en vigor en 2005, a través de la cual se permitió la deducción de diversas deudas, para determinar la base.

Aún más, con la reforma señalada en el párrafo anterior, se provocó una erosión en la base del impuesto, ya que de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación se estimó una recaudación aproximada de 13 mil millones de pesos por este concepto y se espera que para el cierre del ejercicio 2006, sólo se recaudarán 9 mil millones.

De acuerdo con lo anterior, el impuesto al activo ha dejado de cumplir con su finalidad primordial debido a la erosión de su base gravable, situación que ha venido acentuándose por la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero y con residentes en el extranjero, lo cual ha traído por consecuencia que los contribuyentes que no tienen a su cargo impuesto sobre la renta, en ocasiones tampoco tengan a su cargo impuesto al activo.

. . .

En este sentido, con el propósito de abreviar el diferimiento del impuesto señalado en el párrafo anterior y de fortalecer y sostener la finalidad que dio origen a la creación del impuesto al activo, se propone a esa Soberanía reformar la Ley del Impuesto al Activo, a efecto de que el cálculo de dicho gravamen se realice únicamente considerando el valor del activo en el ejercicio, sin deducción de las deudas contratadas, con lo cual se estaría atendiendo a la capacidad contributiva, pues se gravarían los activos concurrentes a la obtención de utilidades, criterio reiterado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

. . .

Es importante destacar, que la medida propuesta no tiene por objeto elevar la carga fiscal de los contribuyentes, ya que tal medida únicamente tendría por finalidad gravar su capacidad contributiva y evitar prácticas de elusión o evasión fiscales, lo cual traería por consecuencia preservar la finalidad del impuesto al activo al ser un gravamen complementario del impuesto sobre la renta.

Es decir, este impuesto sólo afecta a aquellas empresas que o son ineficientes o eluden o evaden el impuesto sobre la renta, lo que, incluso, genera una distorsión en el mercado”

Como podrá observarse el cambio de mecánica para obtener la base gravable del impuesto al activo, persigue según el órgano legislativo, de que “*el cálculo de dicho gravamen se realice únicamente considerando el valor del activo en el ejercicio, sin deducción de las deudas contratadas, con lo cual se estaría atendiendo a la capacidad contributiva, pues se gravarían los activos concurrentes a la obtención de utilidades*”. Tratándose de nuestro objeto de estudio, encontramos que los contribuyentes, ven cumplida la garantía que contiene el derecho a ser informado, pero será el Tribunal Constitucional Mexicano, el que tendrá que determinar si se respetó el principio de razonabilidad en la tributación o si dicha adecuación en el tributo, atenta o no, con la capacidad tributaria de los contribuyentes.

Otro ejemplo que encontramos, se refiere a Costa Rica y consiste en la modificación en el mecanismo de gravar a las ventas, para incluir a todo el proceso en el consumo de bienes, pasando el impuesto general a las ventas a constituirse en el impuesto al valor agregado. Para ello, el poder ejecutivo ⁶³³ expresó:

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

Dentro de las mejoras a la estructura impositiva que esta Administración se ha planteado, se encuentra la necesidad de superar el actual esquema de imposición sobre el consumo del Impuesto General sobre las Ventas, para evolucionar a un verdadero impuesto sobre el valor agregado.

Y es que el actual impuesto general sobre las ventas en Costa Rica, si bien fue concebido como una aproximación al modelo de impuesto sobre el valor agregado, grava únicamente las ventas y deja sin gravar los servicios, siendo que además el modelo funciona bajo un esquema de créditos al impuesto, en donde este se cobra sobre la totalidad de la venta y luego se deducen del monto del impuesto a entrar al fisco, los impuestos soportados por los bienes y servicios previamente adquiridos, no obstante, para que dicho crédito sea admisible, tales bienes y servicios sobre los que se pagó el impuesto previamente, deben haber sido incorporados físicamente en el bien que se está vendiendo.

Siendo que el impuesto al valor agregado y el sistema de créditos al impuesto, son modelos de común aceptación en los países con sistemas tributarios bien estructurados, por lo que resulta claro que no debe abandonarse en materia de imposición general al consumo este esquema, por lo que la reforma busca ajustar y perfeccionar este modelo, orientados a racionalizarlo y a aumentar su potencia recaudatoria.

El proceso de reforma integral del sistema tributario costarricense debe implicar, además de importantes decisiones políticas sobre distintos temas, una decidida opción por dotar al sistema de consistencia técnica. Así, el proyecto que se presenta supera la deficiencia sistemática que caracteriza la ley actual, la cual mezcla en forma desordenada e incompleta distintos temas relacionados con la imposición sobre el consumo, generando vacíos y

⁶³³<https://www.hacienda.go.cr/NR/rdonlyres/29E9E85E-D745-42AE-5517B2F400E04/12746/MicrosoftWordTextoFinalIVAPresentado.pdf>

dificultades interpretativas, que a su vez degenera en un alto nivel de litigiosidad.

Por tales motivos el proyecto recoge el esquema propuesto por la VI Directiva Comunitaria de la Unión Europea, modelo adoptado y probado exitosamente por distintos países europeos, claro está, adecuando sus principios y normas a la realidad jurídica y económica costarricense.

En la exposición de motivos antes transcrita, se omite informar cuál será el impacto recaudatorio del cambio de mecanismo, consistente en gravar solo las ventas, para incluir a todos los actos o actividades en el proceso del consumo de bienes y servicios.

5.3.1.1.3.- El Derecho a ser informado en materia fiscal en lo relativo a los montos a recaudar por contribución.

En nuestro concepto, como parte del derecho a ser informado, los contribuyentes tienen la garantía irrenunciable de conocer cuál será el monto de que se recaudará por cada contribución o tributo en el ejercicio fiscal, ello porque el respeto a este derecho va de la mano con la obligación que tienen de contribuir al gasto público.

En México, en los ámbitos federal y estatal, así como en el distrito federal, encontramos que dichos niveles de gobierno se han preocupado de cumplir con este requisito de dar a conocer, a través de las leyes de ingresos respectivas los montos a recaudar. Sin embargo, no acontece lo mismo con los municipios del país, en los que, los ordenamientos son omisos de informar a los contribuyentes de las percepciones que percibirán en el ejercicio fiscal.

De tal manera que al no cumplirse con este requisito de informar a los gobernados de los montos a recaudar, resulta inconcuso que se contraviene este derecho de ser informado y además, con esta omisión se impide el avance democrático de transparentar los actos de gobierno. Por eso, Méndez Galeana,⁶³⁴ opina que:

“Es conveniente que, a partir de reformas legislativas, se generalice la práctica de que el funcionario responsable de las finanzas municipales elabore un anteproyecto de Ley de Ingresos, en base al comportamiento de la hacienda pública observado en años anteriores, y agregando aquellos impuestos y demás contribuciones que se hayan identificado después de un estudio preciso, sin invadir facultades federales o estatales.

Que dicho anteproyecto sea presentado al Cabildo, por conducto del Primer Edil, para que se examine, discuta o modifique y en su caso se apruebe, dándole el carácter de Proyecto de Ley para enviarse al Ejecutivo Estatal; éste habrá de reunir las propuestas de los municipios urbanos y metropolitanos, analizarlas y resumirlas en un solo documento, integrando así la Iniciativa de Ley de Ingresos para esos municipios, que deberá presentar a la Legislatura

⁶³⁴ “HACIA LA AUTONOMIA FINANCIERA DE LOS MUNICIPIOS”, http://inafed.gob.mx/wb2/ELOCAL/ELOC_Hacia_la_autonomia_financiera_de_los_municip3

Local para su discusión y aprobación, en los plazos que se establezcan al efecto.

Asimismo, el Ejecutivo Estatal, por conducto del responsable de las finanzas estatales, deberá proponer un proyecto de ley de ingresos para los municipios semi-urbanos y rurales, inclusive marginados, señalados en el propio proyecto. Ya no es posible, ni práctico, expedir una Ley de Ingresos Municipales para todos los municipios del Estado, tratando con el mismo rasero a todos; hay que distinguir legalmente a los municipios pobres y marginados para poder combatir efectivamente la pobreza, de manera objetiva y sin criterios políticos”.

Del análisis de los ordenamientos municipales de ingresos del año 2007, de la región occidente de México, encontramos que en los municipios del Estado de Aguascalientes, de Colima y de Nayarit se cumple con el derecho de informar a los contribuyentes de los montos a recaudar por las contribuciones o tributos impuestos. Pero en lo que concierne al estado de Guanajuato, encontramos que sus leyes municipales, aprobadas por la Legislatura Local, no contienen el monto a recaudar, y ejemplo de ello, podemos citar a las siguientes:

DECRETO NÚMERO 19: LA SEXAGÉSIMA LEGISLATURA CONSTITUCIONAL DEL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE GUANAJUATO, DECRETA:

LEY DE INGRESOS PARA EL MUNICIPIO DE IRAPUATO, GUANAJUATO, PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007.

Artículo 1. La presente Ley es de orden público y de interés social, y tiene por objeto establecer los ingresos que percibirá la Hacienda Pública del Municipio de Irapuato, Guanajuato, durante el ejercicio fiscal del año 2007, provenientes de la recaudación por los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

I. Contribuciones:
Impuestos;
Derechos, y
Contribuciones especiales.

II. Otros ingresos:
Productos;
Aprovechamientos;
Participaciones federales, y
Extraordinarios.

DECRETO NÚMERO 17: LA SEXAGÉSIMA LEGISLATURA CONSTITUCIONAL DEL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE GUANAJUATO, DECRETA:

LEY DE INGRESOS PARA EL MUNICIPIO DE GUANAJUATO, GUANAJUATO, PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007

Artículo 1. La presente Ley es de orden público y de interés social, y tiene por objeto establecer los ingresos que percibirá la hacienda pública del Municipio de Guanajuato, Guanajuato, durante el ejercicio fiscal del año 2007, por los conceptos siguientes:

- I. Contribuciones:
 - a) Impuestos;
 - b) Derechos; y
 - c) Contribuciones especiales.

- II. Otros Ingresos:
 - a) Productos;
 - b) Aprovechamientos;
 - c) Participaciones federales; y
 - d) Extraordinarios.

DECRETO NÚMERO 22: LA SEXAGÉSIMA LEGISLATURA CONSTITUCIONAL DEL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE GUANAJUATO, DECRETA:

LEY DE INGRESOS PARA EL MUNICIPIO DE LEÓN, GUANAJUATO, PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007

Artículo 1. El presente Ordenamiento es de orden público y de interés social, y tiene por objeto establecer los ingresos que percibirá la Hacienda Pública del Municipio de León, Guanajuato, durante el ejercicio fiscal del año 2007, por los conceptos siguientes:

- I. Contribuciones:

- Impuestos;
 - Derechos; y
 - Contribuciones especiales.

- II. Otros ingresos:

- Productos;
 - Aprovechamientos;
 - Participaciones federales; y
 - Extraordinarios.

DECRETO NÚMERO 49: LA SEXAGÉSIMA LEGISLATURA CONSTITUCIONAL DEL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE GUANAJUATO, DECRETA:

LEY DE INGRESOS PARA EL MUNICIPIO DE XICHÚ, GUANAJUATO, PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007

Artículo 1. La presente Ley es de orden público y de interés social, y tiene por objeto establecer los ingresos que percibirá la Hacienda Pública del Municipio de Xichú, Guanajuato, durante el ejercicio fiscal del año 2007, por los conceptos siguientes:

- I. Contribuciones:

- Impuestos
 - Derechos; y
 - Contribuciones especiales.

- II. Otros ingresos:

- Productos
 - Aprovechamientos
 - Participaciones federales; y

Extraordinarios.

Destacamos que en la propia página del congreso legislativo de Guanajuato,⁶³⁵ aparece por ejemplo, que en la iniciativa de ley de ingresos del municipio de Xechú, si vienen previstos los montos a recaudar, tal y como la transcribimos enseguida, pero ya en el texto de la ley aprobada estas percepciones no se transcribieron. El artículo 3, del proyecto de ley decía:

**CAPÍTULO SEGUNDO
DE LOS CONCEPTOS DE INGRESOS Y SU PRONÓSTICO**

Artículo 3º.- Los ingresos que percibirá la Hacienda Pública del Municipio de Xichú, Guanajuato, serán los que provengan de los conceptos y en las cantidades estimadas siguientes:

I.- IMPUESTOS: \$ 286,645.29

- a) Impuesto Predial. \$ 278145.29
- b) Impuesto sobre traslación de dominio. \$2,000.00
- c) Impuesto sobre división y notificación de inmuebles. \$1,000.00
- d) Impuesto de fraccionamientos. \$1,000.00
- e) Impuesto sobre juegos y apuestas permitidas \$1,000.00
- f) Impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos. \$2,500.00
- g) Impuesto sobre rifas, sorteos, loterías y concursos. \$1,000.00

II.- DERECHOS: \$ 92,301.45

- a) Por pago de licitación por obra 6,000.00
- b) Prestación. Servicio agua potable 23,323.00
- c) Por servicios de panteones 8,391.50
- d) Por incorporación red de agua potable 2,000.00
- e) Por servicios de seguridad pública 500.00
- f) Por servicios de transporte público urbano y suburbano en ruta fija 600.00
- g) Por incorporación . Red de drenaje 7,560.00
- h) Por inscripción padrón de contratistas 7,875.00
- i) Por registro de perito valuador 3,000.00
- j) Por expedición de constancias 796.95
- k) Por refrendo de perito valuador 1,200.00
- l) Por servicios de obra públicas y desarrollo urbano 4,000.00
- m) Por servicios de práctica de avalúos 1,000.00
- n) Por reinscripción al padrón de contratistas 16,275.00
- o) Por servicios de expedición de licencias, permisos y autorizaciones para el establecimiento de anuncios 3,780.00
- p) Por servicios de expedición de permisos eventuales para la venta de 1,000.00

8

bebidas alcohólicas

- q) Por servicios de traslado 5,000.00

III.- CONTRIBUCIONES ESPECIALES: 684,094.17

- a) Ejecución de obras públicas. 1,000.00
- b) Aportación. Ciudadana para obra bipartitas 6,760.00
- c) Aportación. Estatal Casa de la Cultura 166,707.84.
- d) Aportación. Estatal D .I .F. MPLA 104,064.93
- e) Aportaciones de Int. Diversas para act. de D. I. F y Casa C. 3,561.40
- f) Aportaciones de.instituciones . diversas. Para eventos sociales 2,000.00
- g)Aportacion prog.atencion a las comunidades rurales 400,000.00

IV.- PRODUCTOS: 185,631.69

- a) Ocupación y aprovechamiento de la. Vía pública 2,000.00

⁶³⁵ www.congresogto.gob.mx/SesionesD/PaqueteF/PDF/Xichu.pdf

- b). Permisos eventuales uso vía pública 1,102.50
- c) Uso bienes Municipales 2,000.00
- d) Sanitarios 42,763.20
- e) Int. Banorte. 173112100 f/ahorro aguinaldos 4,687.99
- f) Int. Banorte. 0198246464 regidores 1,628.00
- g) Int. Banorte. Sindico 300.00
- h) Int. Banorte. Presidente Municipal 1,167.08
- i) Int. Banorte. Fondo I 2007 81,250.00
- j) Int. Banorte. Fondo II 2007 23,955.65
- k) Int. Banorte. Fondo I 2006 22,722.77
- l) Int. Ban. Fondo II 2006 2,054.50

V.- APROVECHAMIENTOS: 20,526,685.56

- a) Multas 4,859.81
- b) fondo I 2007 12,097,268.00
- c) Fondo II 2007 3,321,375.00
- d) Recargos 10,832.94
- e) Rezagos 25,650.00
- f) Remanente fondo I 2006 3,155,300.59
- g) Remanente fondo II 2006 922,099.63
- h) Banorte 0173112100 Aguinaldo 792,508.19
- i) Banorte 0017976412256 Regidores 121,139.20
- j) Banorte 001976142247 Sindico 16,476.20
- k) Banorte 00198245464 Presidente 59,176.00

VI.- PARTICIPACIONES FEDERALES: 17,649,058.82

- a) Fondo General 10,169,188.71
- b) Fondo de Fomento Municipal 7,450,442.11
- c) iepe 29,428.00

VII.- EXTRAORDINARIOS: 100,000.00

- a) Extraordinarios 100,000.00

TOTAL 39,523,413.98

En lo que corresponde a los Municipios del Estado de Jalisco, observamos que sus Leyes de Ingresos, al igual que como lo encontramos en los Municipios de Guanajuato, no contienen los montos a percibir por cada tributo. Ejemplo de lo que comentamos, son los siguientes:

DECRETO NÚMERO 21669/LVII/06.- EL CONGRESO DEL ESTADO DECRETA:

LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE GUADALAJARA, JALISCO PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007

Artículo 1.- Durante el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre del 2007, la Hacienda Pública de este Municipio, percibirá los ingresos por concepto de impuestos, contribuciones especiales, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones y aportaciones federales conforme a las tasas, cuotas y tarifas que en esta Ley se establecen.

DECRETO NÚMERO. 21666/LVII/06 EL CONGRESO DEL ESTADO DECRETA:

LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE PUERTO VALLARTA, JALISCO PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007

Artículo 1º. Durante el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre del año 2007, la Hacienda Pública del Municipio de PUERTO VALLARTA, JALISCO, percibirá los ingresos por concepto de impuestos, contribuciones especiales, derechos,

productos, aprovechamientos, participaciones y aportaciones federales y estatales conforme a las bases, tasas, cuotas y tarifas, que en esta Ley se establecen.

DECRETO NÚMERO. 21670-LVII/06 EL CONGRESO DEL ESTADO DECRETA:

LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE TLAQUEPAQUE, JALISCO PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007

Artículo 1.- Durante el período comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre del ejercicio fiscal del año 2007, la Hacienda Pública del Municipio de Tlaquepaque, Jalisco, percibirá los ingresos por concepto de impuestos, contribuciones especiales, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones y aportaciones federales conforme a las tasas, bases y tarifas que se establecen en esta Ley, la Ley de Coordinación Fiscal del Estado de Jalisco, la Ley Federal de Coordinación Fiscal, así como los Convenios de Coordinación Fiscal aplicables en la materia.

NÚMERO 21538/LVII/06.- EL CONGRESO DEL ESTADO DECRETA:
LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE ZAPOTLANEJO, JALISCO, PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007.

Artículo 1º.- Durante el ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre del 2007, la Hacienda Pública de este municipio, percibirá los ingresos por concepto de impuestos, derechos, productos, contribuciones especiales, aprovechamientos, participaciones y aportaciones federales conforme a las tasas, cuotas, y tarifas que en esta ley se establecen.

Por lo que hace a los Municipios de Michoacán, encontramos que algunos si tienen su propia Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal del 2007, como son los siguientes: *Briseñas, Chavinda, Cotija, Cuitzeo, Ecuandureo, Hidalgo, Jungapeo, La Piedad, Lázaro Cárdenas, Maravatío, Morelia, Purépero, Salvador Escalante, Sahuayo, Susupuato, Tangamandapio, Tarímbaro, Tuxpan, Uruapan, Villamar, Yurécuaro, Zacapu, Zamora y Zitácuaro*. De tal manera, que los demás municipios que forman parte del Estado de Michoacán se agrupan en un solo ordenamiento denominado; "LEY DE INGRESOS PARA LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE MICHOACÁN DE OCAMPO, PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007", aprobada por Decreto 120 y publicada en el Periódico Oficial del Estado de Michoacán, el 30 de diciembre del 2006.

Hacemos notar que esta manera de omitir informar sobre los montos a percibir por cada contribución y en cada municipio del Estado, también se observaba, por ejemplo, en el Estado de Tabasco, cuya *Ley de Ingresos de los Municipios de Tabasco* para el ejercicio fiscal del 2003, establecía en su artículo 1º:

Artículo 1.- Para cubrir los gastos de su administración, servicios públicos, obras y demás obligaciones a su cargo, los Municipios del Estado de Tabasco percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que a continuación se enumeran:

I. IMPUESTOS

- 1.Predial.
- 2.Sobre traslación de dominio de bienes inmuebles.
- 3.Sobre espectáculos públicos, no gravados por el I.V.A.

II.DERECHOS

- 1.Por licencias y permisos de construcción.

2. Por licencias y permisos para fraccionamientos, condominios, lotificaciones, relotificaciones, divisiones, subdivisiones, y fusiones de predios.
3. De la propiedad Municipal y del Servicio de Panteones
4. Por servicios municipales de obras.
5. Expedición de títulos municipales.
6. Servicios, registros e inscripciones.
7. Servicios de aseo, limpia, recolección, transporte y disposición final de basura
8. Seguridad Pública en los términos del artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Policía Preventiva Municipal y Tránsito.
9. Por autorización para la colocación de anuncios y carteles o la realización de publicidad.
10. Servicio de agua potable, drenaje y alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales.
11. Servicios de matanza en los rastros municipales
12. Autorización por la ocupación en la vía pública y sitios públicos.
13. Las demás que señalen las Leyes.

Regresando a los Municipios del Estado de Michoacán que tienen su propia Ley de Ingresos, observamos que tampoco cumplen con el derecho de informar a los contribuyentes los montos a recaudar de contribuciones en el año del 2007. Como ejemplo citamos a la Ley de Ingresos del Municipio de Uruapan que en su artículo 1°, expresa:

DECRETO EL CONGRESO DE MICHOACÁN DE OCAMPO DECRETA: NÚMERO 116

LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE URUAPAN, MICHOACÁN, PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007⁶³⁶

ARTÍCULO 1°.- Los ingresos que la Hacienda Pública del Municipio de Uruapan, Michoacán, así como sus organismos descentralizados, percibirán durante el ejercicio fiscal del año 2007, serán los que se obtengan por concepto de:

I. IMPUESTOS:

A) Del Impuesto Predial:

- a) Urbano.
- b) Rústico.
- c) Ejidal.
- d) Comunal.

B) Del Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

C) Del Impuesto sobre Espectáculos Públicos.

D) Del Impuesto Adicional para Fomento Educativo.

E) Del Impuesto sobre Lotes Baldíos, sin Bardear o Falta de Banquetas.

F) Del Impuesto sobre Rifas, Loterías, Concursos o Sorteos.

II. DERECHOS:

A) Por Ocupación de la Vía Pública y Servicios de Mercados.

B) Por Expedición, Revalidación y Canje de Permisos o Licencias para Funcionamiento de Establecimientos.

C) Por la Expedición y Revalidación de Licencias o Permisos para la colocación de Anuncios Publicitarios.

⁶³⁶ Esta misma irregularidad constitucional, se repitió en el año del 2005, en el Artículo 1° de la Ley de Ingresos, de este municipio.

- D) Por Licencias y Registros de Construcción, Remodelación, Restauración, Demolición, Adaptación y Reparación de Fincas.
- E) Por Servicios de Alumbrado Público.
- F) Por Abastecimiento de Agua Potable, Alcantarillado y Saneamiento.
- G) Por Expedición de Certificados, Títulos, Copias de Documentos y Legalización de Firmas.
- H) Por Servicios de Panteones.
- I) Por Servicios de Rastro.
- J) Por Servicios Urbanísticos.
- K) Por Servicios de Tránsito.
- L) Por Servicios de Protección Civil.
- M) Por Servicios de Administración Ambiental.
- N) Por Servicios de Parques y Jardines.
- III. CONTRIBUCIONES ESPECIALES:
 - A) De Aumento de Valor y Mejoría Específica de la Propiedad.
 - B) De Aportación de Mejoras.
- IV. PRODUCTOS:
 - A) Por enajenación de Bienes Muebles e Inmuebles propiedad del Municipio.
 - B) Por arrendamiento de Bienes Muebles e Inmuebles propiedad del Municipio.
 - C) Por rendimientos de Capital.
 - D) Por explotación de cualquier naturaleza de los Bienes y Recursos propiedad del Municipio.
 - E) Por venta de formas valoradas.
 - F) Por otros productos.
- V. PARTICIPACIONES EN INGRESOS FEDERALES Y ESTATALES.
- VI. APROVECHAMIENTOS:
 - A) Honorarios y Gastos de Ejecución.
 - B) Recargos.
 - C) Multas Fiscales y Administrativas.
 - D) Reintegros por responsabilidades.
 - E) Donativos a Favor del Municipio.
 - F) Indemnizaciones por Daños a Bienes Municipales.
 - G) Recuperación de Costos por Adjudicación de Contratos de Obra Pública y Adquisición de Bienes.
 - H) Otros no especificados.
- VII. FONDOS DE APORTACIONES FEDERALES Y TRANSFERENCIAS POR CONVENIO:
 - A) Fondos de Aportaciones Federales.
 - B) Transferencias Federales y Estatales por Convenio.
- VIII. INGRESOS EXTRAORDINARIOS.

En estos casos, queda patente la contravención a la garantía del derecho a ser informado, toda vez que no se precisan los montos recaudar de las contribuciones que se pretenden cobrar en el ejercicio fiscal de 2007 y además, como ya lo dijimos, estaríamos en presencia de una vulneración a la garantía del destino público de las contribuciones, que estatuye el artículo 31, fracción IV, CPEUM, desde el momento en que no se conoce la manera en que se cubrirá el gasto público, al desconocerse los montos a percibir por cada tributo.

Otros ejemplos de Municipios, que en sus leyes de Ingresos no se contienen los montos a recaudar por cada contribución, son los del Estado de Puebla y de Zacatecas que enseguida citamos.

A.- Estado de Puebla:

LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE SAN ANDRÉS CHOLULA, PUEBLA PARA EL EJERCICIO FISCAL 2007

ARTÍCULO 1.- Los ingresos de la Hacienda Pública del Municipio de San Andrés Cholula, Puebla, durante el Ejercicio Fiscal comprendido del día primero de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil siete, serán los que obtenga y administre por concepto de:

I.- IMPUESTOS:

- 1.- Predial.
- 2.- Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.
- 3.- Sobre Diversiones y Espectáculos Públicos.
- 4.- Sobre Rifas, Loterías, Sorteos, Concursos y Toda Clase de Juegos Permitidos.

II.- DERECHOS:

- 1.- Por obras materiales.
- 2.- Por la ejecución de obras públicas.
- 3.- Por los servicios de agua potable, drenaje, alcantarillado y saneamiento.
- 4.- Por el servicio de alumbrado público.
- 5.- Por expedición de certificaciones, constancias y otros servicios.
- 6.- Por los servicios de rastro o lugares autorizados.
- 7.- Por servicios de panteones.
- 8.- Por servicios especiales de recolección, transporte y disposición final de desechos y/o residuos sólidos.
- 9.- Por limpieza de predios no edificados.
- 10.- Por expedición de licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales cuyos giros sean la enajenación o consumo de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas.
- 11.- Por la expedición de licencias, permisos o autorizaciones para la colocación de anuncios y carteles o la realización de publicidad.
- 12.- Por el empadronamiento y expedición de cédulas de giros que regulen la actividad económica.
- 13.- Por los servicios prestados por el control canino y salud animal.
- 14.- Por ocupación de espacios del Patrimonio Público del Municipio.
- 15.- Por los servicios prestados por el Catastro Municipal.

16.- Por los servicios prestados por Protección Civil.

III.- CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE PUEBLA PARA EL EJERCICIO FISCAL 2007

ARTÍCULO 1.- Los ingresos que la Hacienda Pública del Municipio de Puebla, Puebla, percibirá durante el ejercicio fiscal del año dos mil siete, serán los que se obtengan por concepto de:

I.- IMPUESTOS:

- a) Predial.
- b) Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.
- c) Sobre Diversiones y Espectáculos Públicos.
- d) Sobre Loterías, Rifas, Sorteos, Concursos, Juegos con Apuesta y Apuestas Permitidas de Toda Clase.

II.- DERECHOS:

- a) Por expedición de licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales cuyos giros sean la enajenación de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas.
- b) Por la ejecución de obras públicas.
- c) Por obras materiales.
- d) Por servicios de alumbrado público.
- e) Por expedición de certificados y constancias.
- f) Por servicios de rastro.
- g) Por servicios de panteones.
- h) Por servicios prestados por el Sistema Operador de los Servicios de Agua Potable y Alcantarillado del Municipio de Puebla.
- i) Por servicios de recolección, transporte y disposición final de desechos y/o residuos sólidos prestados por el Organismo Operador del Servicio de Limpia del Municipio de Puebla.
- j) Por servicios especiales prestados por el Organismo Operador del Servicio de Limpia del Municipio de Puebla.
- k) Centros Antirrábicos Municipales.
- l) Por los Servicios prestados por la Unidad Operativa Municipal de Protección Civil.
- m) Por servicios prestados por la Tesorería Municipal.

n) Por la prestación de servicios de supervisión técnica sobre la explotación de bancos de material.

ñ) Por anuncios comerciales y publicidad.

o) Por ocupación de espacios.

LEY DE INGRESOS PARA EL MUNICIPIO DE TEHUACÁN, PUEBLA PARA EL EJERCICIO FISCAL 2007

ARTÍCULO 1.- En el ejercicio fiscal de 2007, el Municipio de Tehuacán, Puebla, percibirá los ingresos provenientes de los conceptos que a continuación se enumeran:

I.- IMPUESTOS:

1.- Predial.

2.- Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

3.- Sobre Diversiones y Espectáculos Públicos.

4.- Sobre Rifas, Loterías, Sorteos, Concursos y Toda Clase de Juegos Permitidos.

II.- DERECHOS:

1.- Por obras materiales.

2.- Por la ejecución de obras públicas.

3.- Por los servicios prestados por el Sistema Operador de los Servicios de Agua Potable y Alcantarillado del Municipio de Tehuacán, Puebla.

4.- Por el servicio de alumbrado público.

5.- Por expedición de certificaciones, constancias y otros servicios.

6.- Por los servicios prestados por los rastros o en lugares autorizados.

7.- Por servicios de panteones.

8.- Por servicios del Departamento de Bomberos.

9.- Por servicios de recolección, transporte y disposición final de desechos y residuos sólidos que preste el Organismo Operador del Servicio de Limpia del Municipio de Tehuacán, o terceros.

10.- Por servicios especiales prestados por el Organismo Operador del Servicio de Limpia del Municipio de Tehuacán, Puebla.

11.- De los derechos por la prestación de servicios de supervisión sobre la explotación de material de canteras y bancos.

12.- De los derechos por la expedición de licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales, cuyos giros sean la enajenación de

bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas.

13.- Por anuncios comerciales y publicidad.

14.- Por servicios prestados por los centros antirrábicos del Municipio.

15.- Por ocupación de espacios del patrimonio público del Municipio.

16.- Por servicios prestados por el Catastro Municipal.

III.- CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

b.- Estado de Zacatecas:

LEY DE INGRESOS PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007 DEL MUNICIPIO DE CONCEPCIÓN DEL ORO, ZACATECAS. DECRETO # 357

ARTÍCULO 1

En el ejercicio fiscal para el año 2007, el municipio de **Concepción del Oro** percibirá los ingresos provenientes de los conceptos establecidos en la Ley de Hacienda Municipal, de conformidad con las tasas, cuotas y tarifas señaladas en esta Ley.

LEY DE INGRESOS PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007 DEL MUNICIPIO DE JEREZ, ZACATECAS, DECRETO # 386

ARTÍCULO 1

En el ejercicio fiscal para el año 2007, el municipio de **Jerez** percibirá los ingresos provenientes de los conceptos establecidos en la Ley de Hacienda Municipal, de conformidad con las tasas, cuotas y tarifas señaladas en esta Ley.

LEY DE INGRESOS PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007 DEL MUNICIPIO DE SOMBRERETE, ZACATECAS, DECRETO # 418

ARTÍCULO 1

En el ejercicio fiscal para el año 2007, el municipio de **Jerez** percibirá los ingresos provenientes de los conceptos establecidos en la Ley de Hacienda Municipal, de conformidad con las tasas, cuotas y tarifas señaladas en esta Ley.

En cuanto a la posible contravención constitucional, en el sentido de que no se cumple con la garantía del derecho de ser informado de los montos a recaudar por contribución en el ejercicio fiscal, el Poder Judicial Mexicano a través del Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Cuarto *Circuito* sostuvo:

“Si bien es cierto que el artículo 1o. de la Ley de Ingresos para el Estado Libre y Soberano de Nayarit para el ejercicio fiscal de 2004, señala que la hacienda pública del Estado percibirá durante el ejercicio fiscal del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, ingresos por concepto de impuestos en determinada cantidad, también lo es que aun cuando no establece el monto a recaudar del impuesto sobre nóminas, no contraviene el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que dicho precepto únicamente establece una obligación a cargo de los particulares que consiste en

*el pago de impuestos, los cuales deben satisfacer dos requisitos: la proporcionalidad y la equidad, determinados en la ley, obligación que tiene por objeto la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad, por lo que si alguna prohibición contiene el precepto en mención no es otra que los impuestos se destinen a fines diferentes al gasto público, hipótesis que evidentemente en la especie no se actualiza, porque dentro de los impuestos está comprendido el que grava las erogaciones que realicen los patrones por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, según precisa la fracción I, inciso b) del artículo 1o. de la Ley de Ingresos citada. "NÓMINAS. EL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY DE INGRESOS PARA EL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE NAYARIT PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2004, AL NO ESTABLECER EL MONTO DEL IMPUESTO A RECAUDAR, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL". Novena Epoca, SJF y su Gaceta Tomo: XXI, Febrero de 2005, **Jurisprudencia 4**, Página: 1540*

Como podrá observarse, para dicho tribunal, el artículo 31, fracción IV, CPEUM, sólo tutela las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, quedando fuera la garantía de conocer el destino público de las contribuciones, sin que realice pronunciamiento alguno sobre el artículo 6 Constitucional.

5.3.1.4.- La Publicidad posterior, hacia los gobernados de la ley aprobada o de las modificaciones aprobadas, con motivo del proyecto de reforma fiscal.

Esta fase garantizaría el derecho del contribuyente, de conocer que ordenamientos fueron aprobados por el poder legislativo, así como aquellos que no lo fueron.

Por otra parte, consideramos que las constituciones iberoamericanas, deberían prever el derecho para el contribuyente, de que hubiera un plazo razonable para la entrada en vigor de las nuevas disposiciones fiscales, sobre todo si se trata de nuevos tributos. La experiencia en México nos demuestra que es muy común que las disposiciones entren en vigor al día siguiente de su publicación o cuando menos al mes siguiente de su publicación, pero la autoridad fiscal aún no cuenta con los formatos o mecanismos electrónicos, para que se cumpla, cabal y oportunamente con las nuevas disposiciones tributarias.

Como ejemplo de ello, podemos citar el caso de la obligación fiscal, aplicable para diciembre del año 2005, contenida en el artículo 31, fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta,⁶³⁷ que previó que *"Tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los monederos electrónicos a que se refiere el párrafo anterior, aún cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00"*

⁶³⁷ Reforma publicada el 1° de diciembre del 2004, en el Diario Oficial de la Federación, contenida en el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso.

Dicha entrada en vigor fue apresurada, en virtud de que los expendios de gasolina y de gas no contaban con los mecanismos y por ello, el Poder Legislativo en México,⁶³⁸ en abril del año 2006, es decir al año siguiente de que se había publicado la reforma comentada, propuso derogar la medida fiscal implementada y para ello reconoció, entre otras cuestiones:

“PRIMERA.- Que la medida actualmente en vigor resulta ineficiente para el cumplimiento del objetivo para la que fue creada de reducir el robo de combustible que actualmente se presenta al interior de PEMEX, en virtud de que sólo el 20% del combustible que se consume en el país se deduce de impuestos y por lo tanto, este sería el único volumen de combustible que se pagaría utilizando medios electrónicos.

SEGUNDA.- Que no se cuenta con la infraestructura necesaria en las Estaciones de Servicio de PEMEX para realizar los pagos a través de los medios que se sugieren en la medida, lo que coarta el legítimo derecho de los contribuyentes a deducir los consumos de combustibles.

TERCERA.- Que con la medida en vigor, se aumenta el precio real de las gasolinas para el consumidor, toda vez que ni la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni PEMEX y menos los propietarios de las Estaciones de Servicio están dispuestas a absorber el costo de las altas comisiones bancarias, por lo que este costo se termina trasladando al consumidor en detrimento de su ingreso.”

Relacionado con el tema, la anterior Constitución de Venezuela, artículo 226, contenía una buena regulación, a propósito de la entrada en vigor de las disposiciones fiscales, al prever que: *“La Ley que establezca o modifique un impuesto u otra contribución deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días después de haber quedado promulgada”*. Acercándose a esta regulación, pero limitado el plazo a ocho días, el artículo 140 de la Constitución de El Salvador determina que; *“Para que una ley de carácter permanente sea obligatoria deberán transcurrir, por lo menos, ocho días después de su publicación. Este plazo podrá ampliarse pero no restringirse”*.

5.3.2.- El Derecho a ser informado en materia fiscal, de los derechos con los que cuenta en el proceso de fiscalización. Consideramos que dentro del derecho a ser informado, el contribuyente tiene la garantía de conocer las prerrogativas con las que cuenta, cuando se está revisando su situación fiscal. El antecedente de esta garantía, en México, la encontramos en el artículo 2, de la

⁶³⁸ Dictamen de la Cámara de Diputados denominado “DE LA COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, CON PROYECTO DE DECRETO QUE DEROGA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”, aprobado en sesión del 20 de abril de 2006, publicada en la Gaceta Parlamentaria 1990.

Ley de los Derechos del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio del 2005 ⁶³⁹ y que establece:

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión⁶⁴⁰.

Otros antecedentes legislativos sobre este Derecho, son los siguientes:

ARGENTINA

Proyecto de Ley del Estatuto del Contribuyente⁶⁴¹

Artículo 3º - Derechos Generales de los Contribuyentes: Constituyen Derechos Generales de los Contribuyentes, los siguientes:

c) Derecho a conocer, el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

j) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de verificación y fiscalización de los tributos llevadas a cabo en el procedimiento de Inspección de los tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones, en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley.

Artículo 11 - Estado de tramitación de los procedimientos: El Contribuyente que sea parte en un procedimiento de fiscalización tributaria, podrá conocer en cualquier momento de su desarrollo, el estado de la tramitación del procedimiento.

⁶³⁹ Consulté la tesis "DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL RELATIVA SON APLICABLES A TODOS LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES EN GENERAL Y NO SÓLO AL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN INICIADAS A PARTIR DE SU ENTRADA EN VIGOR. Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Marzo de 2007, Tesis: VIII.3o.59 A, Página: 1667.

⁶⁴⁰ López Ayllón, Ob.Cit, página 166, señala que existen tres maneras de que el Estado amplíe el campo de acción de los individuos, derivado de un derecho fundamental y uno de ellos es "el establecimiento de normas protectoras, típicamente de carácter penal, sanciones administrativas o el establecimiento de un régimen de responsabilidad civil específica".

⁶⁴¹ http://jaque.senado.gov.ar/web/senadores/prley.php?iOrden=0&iSen=ASC&id_sena=306&Page=6&iPageSize=100

Artículo 17 - Información al inicio de las actuaciones de verificación y fiscalización: Los Contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de verificación y fiscalización llevadas a cabo por la Administración Federal de Ingresos Públicos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

CHILE

Proyecto de adición del artículo 5 Bis al Código Tributario

“Artículo 5º bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes generales, para los efectos del presente Código constituyen derechos de los contribuyentes, a lo menos, los siguientes:

iii) El derecho a conocer, en todo momento y por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación de los procedimientos tributarios que lo afecten;

iv) El derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal del Servicio, bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado;

x) El derecho a ser informado, al inicio de cualquier acto de fiscalización, sobre la naturaleza y alcance de los mismos, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en dentro de plazos razonables;

COLOMBIA:

Proyecto de Estatuto del Contribuyente en Colombia

Artículo 27.- A ser notificado de cualquier proceso. El contribuyente y usuario aduanero y cambiario, tiene derecho a ser informado y notificado al inicio de los procesos fiscales que se adelanten en su contra, acerca de su naturaleza y alcance, de las pruebas que las soportan y los derechos que le asisten.

Artículo 35.- De los planes y programas de fiscalización. La administración tributaria, aduanera y cambiaria, publicará anualmente, dentro de los dos (2) primeros meses de cada año, las políticas y criterios que conformarán los planes y programas de fiscalización, la naturaleza y alcance de los mismos, los sectores a los cuales van dirigidos, los años, períodos y el concepto a fiscalizar.

Cuando se requiera durante el año implementar nuevos programas, la administración tributaria, aduanera y cambiaria los publicará dentro de los quince (15) días anteriores al inicio de los mismos.

ESPAÑA:

Ley general tributaria

Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

e. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

f. Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

ñ. Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley.

PERU

Código Tributario

Artículo 92.-⁶⁴². Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a:

e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte;

Las legislaciones citadas son coincidentes en cuanto al derecho a ser informado del ejercicio de las facultades de comprobación, con la salvedad que en México, la garantía se entenderá cumplida cuando se entregue “la carta de los derechos del contribuyente”; mientras que en el Proyecto de Estatuto del Contribuyente en Colombia la garantía que se otorga es más amplia, en virtud de que se pretende dar a conocer a éste, “*dentro de los dos (2) primeros meses de cada año, las políticas y criterios que conformarán los planes y programas de fiscalización, la naturaleza y alcance de los mismos, los sectores a los cuales van dirigidos, los años, períodos y el concepto a fiscalizar*”. Destacamos que en el caso de Perú no existe disposición expresa para informar al contribuyente del ejercicio de las facultades de comprobación, sino para darle a “*Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte*”.

5.3.3.- El Derecho a ser informado en materia fiscal, de los derechos con los que cuenta en el procedimiento de cobranza.⁶⁴³ Aunque la mayoría de las

⁶⁴² Artículo sustituido por el Artículo 24° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.

⁶⁴³ La Corte Constitucional de Colombia exige que se cumpla con el derecho a informar o de la publicidad en el proceso administrativo al establecer: **DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO-Fundamental/DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO**-Impone el principio de publicidad. *A la luz de las regulaciones de la Carta Fundamental (artículos 29 y 209), el debido proceso administrativo impone la publicidad como principio rector de las actuaciones administrativas (artículo 209 C.P. y 3° C.C.A.), de tal manera que la Administración resulta obligada a poner en conocimiento de sus destinatarios, todos aquellos actos que supongan una afectación directa de su situación jurídica. En estos términos, la Carta Política exige que, cuando se trata de definir o derivar la responsabilidad de las personas que pueden ser sujetos de una sanción, la actuación correspondiente se surta respetando el principio de la publicidad. Es decir, las autoridades administrativas resultan obligadas a dar a conocer sus actuaciones mediante las “comunicaciones o notificaciones”, que para el efecto plasme el ordenamiento jurídico (artículo 3° C.C.A).* Sentencia

legislaciones antes invocadas no se refieren expresamente a esta fase, podríamos señalar que si lo previenen en lo general, cuando señalan:

Argentina (Artículos 3, inciso c y 20). Derecho del contribuyente a “*ser informado y asistido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas*”, así como el derecho de que “*La acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable, requerirá la notificación al mismo del acto que declare su responsabilidad y se determine el alcance de la misma*”

Colombia (Artículo 23). Derecho del contribuyente a “*ser informado y asistido por la administración tributaria, aduanera y cambiaria, del contenido y alcance de los deberes y obligaciones fiscales respecto del cumplimiento de los mismos, y a recibir orientación efectiva e información actualizada sobre los procedimientos y cambios en la normatividad tributaria, aduanera y cambiaria*”,

Chile (Artículo 5 Bis, inciso iii). Derecho del contribuyente “*a conocer, en todo momento y por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación de los procedimientos tributarios que lo afecten*”;

España (Artículo 34, numeral 1, inciso a). “*Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*” y;

México (artículo 2, fracciones I y III). “*Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas*”, así como el “*Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte*”.

Como podrá observarse el derecho a ser informado en esta etapa, de manera general se manifiesta en dar a conocer al contribuyente, el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte, así darle a conocer el contenido y alcance de su obligación.

5.3.4.- El Derecho a ser informado en materia fiscal, de los derechos con los que cuenta en los medios de impugnación. En lo que respecta al derecho de ser informado de los medios de defensa con los que se cuenta, encontramos que sólo en los casos de Argentina, Colombia y México se hace referencia a éste de la manera siguiente:

Argentina (artículo 22), “*Derecho a recurrir: Los Contribuyentes tienen derecho, en los términos legalmente previstos, a interponer en vía*

T-616/06. Referencia: expediente T-1327122. Acción de tutela instaurada por Javier Francisco Bustamante Díaz contra la Inspección Doce (12) Distrital de Tránsito de Bogotá. Magistrado Ponente: Dr. JAIME ARAÚJO RENTERÍA. Bogotá, D. C., tres (3) de agosto de dos mil seis (2006).

administrativa, los recursos y reclamos que procedan contra los actos dictados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, así como a que, en la notificación de dichos actos se indique el recurso procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse”;

Colombia (artículo 42), *“De los recursos. El contribuyente y usuario aduanero y cambiario, tiene derecho a que en la notificación de las providencias, se indique expresamente el recurso procedente, el plazo y requisitos para su interposición y la autoridad ante la cual debe formularse” y;*

México (artículo 23) *“Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo”.*

En el caso de México, los tribunales ⁶⁴⁴ consideran que se cumple con este derecho, cuando se indique:

“a) El recurso o medio de defensa procedente; b) El plazo para su interposición; y, c) El órgano ante el que debe formularse. Ahora bien, si en una resolución se indica que en su contra procede el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo; que puede ser impugnada dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al de su notificación; que el recurso de revocación puede formularse ante la Administración Local Jurídica competente, conforme al domicilio fiscal del contribuyente, y que la demanda del juicio de nulidad debe presentarse ante la Sala Regional competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a dicho domicilio; es claro que con ello se satisface lo estatuido en el citado precepto legal, en la medida en que se hace la precisión exacta de las autoridades ante las que pueden promoverse los medios de defensa, al señalársele que serán competentes las que correspondan al domicilio fiscal del contribuyente.

⁶⁴⁴ **“DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. PARA CUMPLIR CON LA OBLIGACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA BASTA CON PRECISAR QUE LA AUTORIDAD ANTE LA CUAL DEBEN FORMULARSE LOS RECURSOS O MEDIOS DE DEFENSA QUE PROCEDAN CONTRA LOS ACTOS EMITIDOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES ES LA QUE TIENE JURISDICCIÓN EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE”.** Tesis del Tercer Tribunal Colegiado Del Octavo Circuito. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Marzo de 2007, Tesis: VIII.3o.64 A, Página: 1666

CONCLUSIONES:

Primera: Que el derecho de la información, tiene tres vertientes: el derecho a informar, el de atraerse o acceder a la información y el relativo a ser informado.

Segunda: Que el hilo conductor de la investigación realizada, nos llevó a vincular el principio de razonabilidad en la tributación o de proporcionalidad en sentido estricto que se aborda en el capítulo primero, con el Derecho a ser Informado, que se analiza en éste. El primero tiene como objetivo; explicar y justificar la implementación de una medida fiscal, mientras que el segundo, garantiza el derecho a conocer la medida o instrumento fiscal que se va aplicar.

Tercera: Que el derecho a ser informado en materia fiscal consta o se integra de cuatro fases: La primera que, persigue entre otras cuestiones, conocer las modificaciones o adecuaciones para tributar de una u otra forma, que incluye, conocer el impacto recaudatorio de las medidas fiscales implementadas, así como el monto a recaudar de las contribuciones, la segunda; que implica dar a conocer al contribuyente de los derechos con los que se cuenta en el ejercicio de las facultades de fiscalización para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la tercera; que consiste en dar a conocer al contribuyente del monto del adeudo que se requiere de pago en el momento de la cobranza y, la cuarta; que va referida al derecho a conocer de los medios de defensa y plazos con los que se cuenta para impugnar los actos de la autoridad tributaria.

Cuarta: Que los países iberoamericanos están avanzando en reglamentar el derecho a ser informado en materia fiscal, a través de leyes u ordenamientos que establecen derechos fundamentales del contribuyente.

Quinta: Que el derecho a ser informado en materia fiscal, por lo que se refiere a los montos a recaudar de las contribuciones, en los Municipios en México, se contraviene de dos maneras: Una, consistente en que las leyes de ingresos municipales no establecen la proyección de los montos a recaudar y otra; porque en algunos estados de la república mexicana, los habitantes de los municipios no cuentan ni siquiera con una ley de ingresos propia, sino que existen una ley genérica donde se establece el catalogo general de las contribuciones a recaudar en un ejercicio fiscal, pero sin contemplar además, los montos a recaudar.

Sexta: Que los Municipios de México, deben procurar que sus habitantes, conozcan el monto de las contribuciones a recaudar, en respeto de las garantías de seguridad jurídica a que nos referimos en el principio de razonabilidad en la tributación, así como en el derecho a ser informado.

Séptima: Que las constituciones iberoamericanas, deben prever el derecho para el contribuyente, de que haya un plazo razonable para la entrada en vigor de las nuevas disposiciones fiscales, sobre todo si se trata de nuevos tributos. Los 90 días que establecía la anterior constitución de Venezuela, para la entrada en vigor de las disposiciones fiscales, es un buen referente.

CONCLUSIONES FINALES:

PRIMERA: Que un Estado Constitucional de Derecho, tiene el deber de garantizar para toda la población, garantías fundamentales que conforman o forman parte de los denominados principios constitucionales financieros, donde existe el requerimiento impostergable de que la política fiscal y la hacienda pública incorporen, como soporte, la atención prioritaria del derecho a la autodeterminación de los pueblos y el derecho al desarrollo, de los derechos sociales y colectivos y de que haya razonabilidad en la tributación, en el sentido que las medidas fiscales a implementar sean las más adecuadas para la población.

Por ello es fundamental, un diseño pertinente de política fiscal teniendo como objetivo fundamental, establecer las medidas más racionales y adecuadas para la obtención de los ingresos públicos y un funcionamiento óptimo de la hacienda pública, programando adecuadamente los ingresos públicos para atender debidamente los derechos sociales y colectivos.

SEGUNDA: Que la mayor recepción de los ingresos tributarios percibidos por los países latinoamericanos, no trae como consecuencia necesariamente, que el derecho al desarrollo de la población se vea más y mejor materializado y concretamente no procura un mejor índice de desarrollo humano (IDH) en los habitantes de las naciones iberoamericanas

Lo anterior, es corroborado por el informe sobre el IDH de la Organización de las Naciones Unidas, para el año del 2006, en el que nos revela las desatenciones en atender los derechos sociales y colectivos de la población y nos reafirma la necesidad que las constituciones iberoamericanas incorporen las propuestas aquí señaladas, considerando que sólo cuatro países de América Latina, como son; Argentina, Chile, Uruguay, Costa Rica y México (en ese orden), se encuentran en un desarrollo humano alto de dicho índice.

TERCERA: Que dentro de los principios constitucionales financieros, se encuentran principios rectores de la política fiscal y de la hacienda pública, los cuales son indispensables e impostergables reconocer en los textos constitucionales, como garantías fundamentales del contribuyente, tales como; el derecho a la autodeterminación de los pueblos, de sus ingresos y riquezas naturales para lograr el derecho al desarrollo que la población requiere, así como atender debidamente los derechos sociales y colectivos de los gobernados y grupos sociales.

Que para la propuesta de estos principios, estamos considerando derechos básicos de la población, tales como: Alimentación, Educación, Medio Ambiente, Salud, Seguridad Social y Vivienda, entre otros, así como satisfacer los requerimientos básicos de los grupos sociales que demandan mayor atención,

como son los niños, las personas con capacidades especiales, las personas adultos mayores y los grupos indígenas.

La implementación es posible, porque existen compromisos internacionales que las naciones iberoamericanas han adquirido, como son: La Carta de las Naciones Unidas; La Declaración Universal de Derechos Humanos; El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y; La Convención Americana de los Derechos Humanos "Pacto de San José de Costa Rica, entre otros.

Además, en algunos textos constitucionales, tales como Argentina (artículo 75); Brasil (artículo 5); Chile (artículo 5); Colombia (artículos 93 y 94); Guatemala (artículo 46) y España (artículo 10), se reconoce que los tratados internacionales vienen a complementar los derechos fundamentales de los gobernados.

CUARTA: Que otro de principios rectores de la política fiscal y de la hacienda pública, como garantía fundamental del contribuyente, es el principio de razonabilidad en la tributación o principio de proporcionalidad en sentido estricto, el cual tiene como objetivo fundamental, inducir a que los Estados asuman el compromiso de adoptar la mejor medida o instrumento tributario para la población, que sea acorde con la finalidad que se persigue.

Que en la razonabilidad de la tributación o principio de proporcionalidad en sentido estricto, se encuentran los fines extrafiscales en el tributo, los cuales se rigen por el requisito de que las medidas fiscales implementadas deben ser proporcionales con el fin perseguido. Estas medidas fiscales deben quedar explicadas y razonadas en el proyecto de ley fiscal, así como en la exposición de motivos de la ley aprobada por el órgano legislador.

Inclusive, si las medidas fiscales implementadas pretende desalentar algunos consumos que provoquen enfermedades en la mayoría de la población como el alcoholismo o el tabaquismo, o que afecten el medio ambiente, como el consumo excesivo de combustible, consideramos que desde los textos constitucionales iberoamericanos, debe obligarse al Estado a destinar específicamente una porción representativa de los ingresos obtenidos por los tributos que tienen como finalidad disuadirlos.

Algunos países, como son; Argentina, Bolivia, Colombia, España y México, a través de la interpretación de los tribunales constitucionales a su cartas fundamentales, han articulado este principio de razonabilidad en la tributación, por lo que es posible su aplicación uniforme en las constituciones iberoamericanas.

QUINTA.- Que la investigación desarrollada considera tres vertientes en el estudio del principio de legalidad tributaria: La primera; desde el mandato del poder constituyente a través del decreto ley y los tratados internacionales, la segunda;

atendiendo al principio de la lege promulgata o a las formalidades que deben cumplirse en el proceso legislativo de creación de la ley y la tercera; que se refiere a la reserva de ley o legalidad en sentido material, que obliga a las autoridades fiscales a sujetarse al mandato del legislador o poder constituido.

Es decir, el análisis de la legalidad tributaria, pretende realizarse integralmente, considerando; los ordenamientos de carácter general que obligan a los contribuyentes, aunque no dimanen del poder legislativo constituido, sino del poder constituyente, como son los tratados internacionales y el decreto ley, analizando; las fases del proceso legislativo para la emisión de una ley fiscal, no sólo la etapa final de la ley y revisando; el grado de colaboración que se da entre el poder legislativo y el ejecutivo, para la aplicación de la ley fiscal. Concretando: el principio de legalidad tributaria no sólo implica que los actos emanados del poder legislativo o por aplicación de la autoridad administrativa, se sujeten a los textos constitucionales, sino que los actos legislativos que provienen del poder constituyente, previstos en las cartas fundamentales, se norma en su emisión y aplicación, conforme a lo ahí previsto.

SEXTA: Que a los decreto ley y a los tratados internacionales, les aplica el principio de legalidad, bajo la premisa de que es el poder constituyente, a través de la constitución, como norma jurídica, quien establece y delimita el ejercicio de la delegación legislativa por el poder ejecutivo, y la celebración de los tratados internacionales por el presidente de la república, con la aprobación del órgano legislativo.

Por ello, atendiendo al principio de legalidad tributaria, estimamos que tratándose del decreto ley, las constituciones iberoamericanas deben ser uniformes y no otorgar facultades legislativas al poder ejecutivo, para crear contribuciones o tributos, ni para modificar sus elementos esenciales, tales como: sujeto, base, tasa o tarifa, ni para establecer exenciones fiscales, atendiendo a que dicha facultad corresponde los órganos legislativos constitucionalmente previstos y democráticamente electos. Igualmente, consideramos, en acatamiento de la legalidad tributaria, que las constituciones iberoamericanas, deben evitar que a través de un decreto ley, se pueda facultar al ejecutivo, para aprobar o ratificar un tratado internacional, en virtud de que no se cumpliría el requisito mínimo de control que ejercen los dos poderes de un estado constitucional.

Corroborar esta propuesta, la situación existente en los países iberoamericanos, donde en algunos casos, el presidente de la república, es quien formula la iniciativa para que le deleguen atribuciones, como sucede en las constituciones de *Brasil* (artículo 68); *Colombia* (artículo 150, numeral 10); *Chile* (artículo 61) y *Panamá* (artículo 153, numeral 15) e incluso, el propio poder ejecutivo, de no estar de acuerdo con la ley en la que se delegan facultades a través del Decreto Ley, puede ejercer el Derecho de Veto, como son los casos de *Argentina* (artículos 80 y 83); *Chile* (artículos 70 y 72); *Colombia* (artículo 166); *Ecuador* (artículo 153); *Panamá* (artículos 162 y 166); *Perú* (artículos 108); *Portugal* (artículo 139) y

Venezuela (artículos 214 y 216). Lo anterior revela una completa intromisión del poder ejecutivo, en las funciones del poder legislativo.

SÉPTIMA: Que no encontramos conflicto con la legalidad tributaria, cuando el poder legislativo, en ejercicio de su función constitucional, realiza modificaciones o rechaza, inclusive – en caso extremo-, el tratado internacional que se le somete para su aprobación, atendiendo a que no existe supeditación de dicho poder al ejecutivo, salvo que el poder constituyente, desde la constitución así lo hubiere previsto expresamente.

Sin embargo, en acatamiento a dicho principio de legalidad tributaria, consideramos que los tratados internacionales, no pueden restringir garantías fundamentales de los contribuyentes, relativos a modificar la manera de tributar (sujetos, hecho imponible, tasa o tarifa y exenciones), al menos que el poder constituyente lo haya previsto expresamente. Por ello consideramos que los denominados convenios para evitar la doble tributación, -que constituyen verdaderos tratados internacionales-, y los tratados de libre comercio, provocan situaciones de inequidad fiscal entre los contribuyentes, cuando disminuyen o eliminan las tasas que los tributos han señalado.

OCTAVA: Que la “*lege promulgata*” en materia fiscal, o las formalidades que rigen al proceso legislativo de creación de una ley fiscal, sin duda que representa un cimiento del principio de legalidad, por lo que, cualquier análisis o estudio que se realice sobre esta materia, deberá considerarlo, bajo el riesgo, -sino se incluye-, de que parezca incompleto.

Atendiendo a lo anterior, destacamos en la investigación realizada, que es diverso el tratamiento que las constituciones iberoamericanas otorgan al proceso legislativo, (*iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación, publicación e inicio de vigencia*) pero todas éstas, reflejan la preocupación de que en el proceso de creación de leyes, deben respetarse requisitos mínimos, que otorguen seguridad jurídica al gobernado. Pese a lo anterior, encontramos diferencias sustanciales, en los fallos de los tribunales constitucionales, -en detrimento de las garantías fundamentales del contribuyente-, para que se permita impugnar el proceso legislativo, por vicios legales en cualquiera de sus fases o en su integridad, antes los tribunales constitucionales, por lo que recomendamos su regulación en las cartas fundamentales.

Que ello es posible, si consideramos, que por ejemplo, el tribunal constitucional mexicano, a través de “*cambios no formales*” a la carta fundamental, determinó la procedencia de medios de defensa hechos valer por el gobernado, no sólo contra la ley, sino también, en contra vicios cometidos durante el proceso de creación de la ley.

NOVENA: Que es impostergable que las constituciones iberoamericanas, prevean expresamente, que en materia fiscal, la reserva de ley en forma absoluta, se refiere a que las contribuciones o tributos, así como sus elementos fundamentales, tales como; sujeto, hecho imponible, base o tarifa, así como la exención fiscal, se prevean en un ordenamiento emanado del poder legislativo, como lo previenen, en algunos elementos de la contribución, los textos constitucionales de *Guatemala* (artículo 239, incisos a) a f)); *Paraguay* (artículo 179); *Portugal* (artículo 106, numeral 2); y *Uruguay* (artículo 133).

Lo anterior, porque como lo establecen la mayoría de los tratadistas en esta materia, la reserva de ley absoluta conlleva una doble finalidad: *la democrática*, porque se otorga al órgano que representa a la pluralidad de las opciones políticas y no sólo a una persona y *la de legalidad*, porque no permite intromisiones del poder ejecutivo en la regulación de la obligación tributaria.

DÉCIMA: Que una vez revisadas las constituciones iberoamericanas, en el tema del principio de legalidad tributaria, es recomendable que éstas contengan reglas mínimas que normen la colaboración entre el poder legislativo y el poder ejecutivo, es decir, que prevean que elementos secundarios o afines, de la obligación tributaria puede abordar el último poder citado. Esta recomendación se sustenta en los criterios que han sustentado, por ejemplo; los tribunales constitucionales de Argentina, Colombia, España, México y Perú.

Algunas de las reglas mínimas a considerar serían las siguientes: *que sea voluntad expresa del Legislador y no por inferencia de la autoridad administrativa, la que debe prever los casos en que ésta pueda colaborar en la determinación de algún elemento secundario de la obligación tributaria; que las autoridades administrativas pueden fijar la tarifa cuando la ley, ordenanza o acuerdo señalen el sistema y método para definir costos y beneficios así como su reparto; que el legislador debe facultar a una autoridad administrativa para determinar un elemento secundario de la contribución, pero no a un particular, y; que las disposiciones que, revistan naturaleza fiscal, pero no establezcan una contribución, pueden permitir la intervención de la autoridad administrativa*

DECIMA PRIMERA: Que es posible y recomendable considerar a la justicia fiscal como sistema, en la que se contienen un conjunto de principios en materia tributaria, que están coherentemente enlazados entre sí, si aspiramos a que los textos constitucionales iberoamericanos den vigencia a un estado constitucional de derecho. Ello es posible, atendiendo a que algunas constituciones como la Española y la Guatemalteca y los tribunales constitucionales de Argentina y Colombia, ya reconocen el carácter integrador o sistémico de la justicia fiscal.

La Justicia Fiscal como sistema, implica que está integrada de los principios de capacidad tributaria, equidad fiscal y de no confiscatoriedad en la tributación.

DECIMA SEGUNDA: Que la capacidad tributaria del contribuyente debe tomar en cuenta: su aspecto absoluto u objetivo; es decir, considerar todas las manifestaciones de riqueza susceptible de ser gravadas, pero también atendiendo a las condiciones subjetivas del gobernado, es decir, en el sentido de que no todas las manifestaciones económicas o de consumo son reveladoras de ésta, el subjetivo o relativo; garantizando el derecho al mínimo vital o mínimo exento de los contribuyentes, que significa aquella parte del patrimonio indispensable para la subsistencia de las personas físicas y que no son reveladores de dicha capacidad, así como atender al hecho imponible de cada contribución; en virtud de que no todos los tributos se basan en la manifestación de riqueza o de consumo del gobernado, de tal manera que la carga impositiva sea lo más apegado, al hecho económico que la genera.

Además, tratándose de la capacidad tributaria, en nuestro criterio, la progresividad en la tributación, debe analizarse como un instrumento de ésta, en virtud de que permite medir en forma cuantitativa, la carga fiscal impuesta a través de tarifas o tasas que deben incrementarse, en la medida que crezca la renta gravable y que es útil para determinar la carga impuesta tanto en los impuestos directos, como en los indirectos y en general, para cualquier contribución.

DECIMA TERCERA: Que la equidad o igualdad tributaria, en sentido positivo, se basa en el principio de generalidad; para gravar a todos los sujetos, hechos imponibles y situaciones económicas consideradas por la norma y en sentido negativo; tiende a discriminar en forma razonada, a sujetos y situaciones económicas que deben regularse en forma diferente, por ello la exención fiscal, junto a los subsidios, estímulos o reducciones impositivas; son beneficios tributarios utilizados por el legislador para discriminar en forma razonada, a los sujetos o hechos imponibles o actividades económicas que requieren un tratamiento diferencial.

DECIMA CUARTA: Que revisado el contexto en el que se aplican e interpretan los textos constitucionales en iberoamérica, estimamos que el principio de no confiscatoriedad en la tributación, representa una garantía fundamental del contribuyente, a pesar de no haber uniformidad en su articulación como tal, es decir, el principio de no confiscatoriedad en la tributación, es autónomo al de capacidad tributaria y al de equidad o igualdad fiscal y se manifiesta a través de tres formas: la primera cuando no permite una *“ganancia razonable”* o provoca una *“afectación patrimonial”*; la segunda cuando genera *“presión tributaria”*, que es representada por la denominada *“doble imposición o plurimposición”* y; la tercera, referida al *“destino de la contribución”* y que equivale a que si el sujeto pasivo es obligando a contribuir al gasto público y por lo tanto se le desposee de determinados bienes, debe haber correspondencia en el gasto público, es decir, el ingreso de la contribución, debe revertirse a la sociedad en una forma justa y adecuada.

Es posible, el proceso de articulación de dicho principio de no confiscatoriedad en la tributación, si atendemos y consideramos que los Tribunales Constitucionales de Argentina y México, lo han incorporado a su sistema tributario, a pesar de no estar expresamente previsto en sus cartas fundamentales, y de que sólo las constituciones de *Brasil, España, Guatemala, Nicaragua, Paraguay, Perú y Venezuela*, prohíben expresamente la confiscatoriedad en el sistema tributario.

DÉCIMA QUINTA: Que es indispensable que en los textos constitucionales iberoamericanos, se establezcan directrices a considerar, para evitar o atenuar la doble o múltiple tributación nacional e internacional, para no contravenir los derechos fundamentales del contribuyente. En el caso de la doble o múltiple tributación internacional, recomendamos que desde la carta fundamental se establezcan directrices para facultar al poder constituido, en el sentido de que prevea reglas en el sentido de que los nacionales de un país puedan acreditar el impuesto pagado en otro.

La propuesta es posible, considerando que la mayoría de los países iberoamericanos, para atenuar o disminuir la doble o múltiple tributación internacional, consideran los modelos de convenios para evitarla o atenuarla, como son: el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE); el de los Estados Unidos de América (USA), así como el conocido como Pacto Andino (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela). Es decir, las naciones iberoamericanas, toman las reglas de los tratados internacionales para atenuar o disminuir la doble o múltiple tributación internacional, a falta de normativa expresa en sus cartas fundamentales.

DECIMA SEXTA: Que los estudios o revisiones sobre la problemática del federalismo fiscal, debe centrarse y tratar de solucionar y dar propuestas sobre su funcionamiento, atendiendo a los niveles de gobierno que participan en éste, pero atendiendo o tomando en cuenta la garantía de seguridad del contribuyente, en virtud de que se contraviene ésta, en forma directa, cuando los niveles de gobierno, en los estados federales no tienen definidas y delimitadas las fuentes impositivas que pueden gravar, lo que acarrea incertidumbre legal, en virtud de se desconoce cuál es el límite que tiene cada nivel de gobierno para establecer obligaciones tributarias al contribuyente.

Por otra parte, se contraviene la garantía de seguridad jurídica del contribuyente, en forma indirecta, toda vez que al no estar delimitada las fuentes impositivas de cada nivel gobierno, tampoco se tiene certeza, que orden de gobierno debe atender y solucionar las deficiencias u omisión en la prestación de los servicios públicos.

DECIMA SÉPTIMA: Que para evitar la inseguridad jurídica del contribuyente, una

vez que se han revisado los sistemas federales o autonómicos, (España), sería deseable que los textos constitucionales delimitarán a cada nivel de gobierno las fuentes impositivas a gravar, pero que una vez analizado el contexto en que se desenvuelve el Federalismo fiscal, lo recomendable y susceptible de implementar es establecer un mecanismo, desde las cartas fundamentales, en el que se prevean directrices para evitar, corregir o subsanar la concurrencia tributaria de los niveles de gobierno o que el poder constituyente le prevea determinadas directrices al poder constituido, para tal fin.

Es posible la instrumentación de esta última propuesta, porque ya existe, en los casos de las Constituciones de Argentina, Brasil, España y Venezuela

DÉCIMA OCTAVA: Que el derecho de la información, tiene tres componentes: el derecho a informar, el de atraerse o acceder a la información y el relativo a ser informado, sin embargo nuestro campo de estudio, queda delimitado hacia el derecho a ser informado por el estado en materia fiscal, el cual se integra de cuatro fases: La primera que, persigue entre otras cuestiones, conocer las modificaciones o adecuaciones para tributar de una u otra forma, que incluye, conocer el impacto recaudatorio de las medidas fiscales implementadas, así como el monto a recaudar de las contribuciones, la segunda; que implica dar a conocer al contribuyente de los derechos con los que se cuenta en el ejercicio de las facultades de fiscalización para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la tercera; que consiste en dar a conocer al contribuyente del monto del adeudo que se requiere de pago en el momento de la cobranza y, la cuarta; que va referida al derecho a conocer de los medios de defensa y plazos con los que se cuenta para impugnar los actos de la autoridad tributaria.

Que visualizar al Derecho a ser informado en materia fiscal, en las fases citadas, obedece tanto a instrumentos internacionales, como el artículo 15 de la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social, así como al derecho positivo que los poderes constituidos han emitido, tales como la Ley de los Derechos del Contribuyente en México y la reforma a la Ley General Tributaria, (capítulo de los derechos y garantías de los obligados tributarios) en España.

En otro contexto, el hilo conductor de nuestra investigación, nos demostró que estas fases del derecho a ser informado en materia fiscal, están siendo reglamentadas a través de leyes u ordenamientos, por los países iberoamericanos, previendo garantías fundamentales del contribuyente en este ámbito.

DECIMA NOVENA: Que recomendamos, al instrumentarse el derecho a ser informado en materia fiscal, que en las leyes ordinarias, se atienda y considere los derechos colectivos de las personas con capacidades especiales, en el sentido de que las medidas tributarias implementadas, sean difundidas o dadas a conocer a

la población, a través de los signos o medios de comunicación que se utiliza para los discapacitados, como por ejemplo; el método Braille.

Igualmente se recomienda, en respeto de los derechos colectivos de los grupos indígenas, de que la publicidad de los actos de autoridad tributaria, se realice, en el idioma y lenguas maternas, que en porcentaje mayor se habla en los países o naciones iberoamericanas. Algunas de las lenguas indígenas en América Latina lo son: **Argentina**; Kollas, Tobas, Wichis y Mapuches; **Bolivia**, aymaras, quechuas y Urus, **Ecuador**; Achuar, A'I Cofán, Huaorani, kichwa, Secoya, Shiwiar, Shuar, Siona y Zápara en la Amazonia; Awá, Chachi, Epera y Tsa'chila en la Costa; y la nacionalidad Kichwa en el área Andina, **Guatemala**; Maya, Garífuna, Xinkas y Ladina, **México**: Mayas, Aztecas, Nahuas, Coras, Chontales, Guarijíos, Huastecos, Huaves, Huicholes, Matlatzincas, Mixes, Mixtecos, Otomíes, Pames, Tarahumaras, Tepehuanes, Totonacos, Tzeltales y Tzotziles y **Nicaragua**: miskitus, Matagalpa-Chorotegas y Nahuas

El sustento legal para la protección de los derechos colectivos de estos grupos se encuentra en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, así como que en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles.

VIGÉSIMA: Que el derecho a ser informado en materia fiscal, por lo que se refiere a los montos a recaudar de las contribuciones, en los Municipios en México, se contraviene de dos maneras: Una, consistente en que las leyes de ingresos municipales no establecen la proyección de los montos a recaudar y otra; porque en algunos estados de la república mexicana, los habitantes de los municipios no cuentan ni siquiera con una ley de ingresos propia, sino que existen una ley genérica donde se establece el catalogo general de las contribuciones a recaudar en un ejercicio fiscal, pero sin contemplar además, los montos a recaudar.

Derivado de lo anterior y como se plantea en la investigación, consideramos como requisito indispensable, que los Municipios de México, deben procurar que sus habitantes, conozcan el monto de las contribuciones a recaudar, en respeto de las garantías de seguridad jurídica a que nos referimos en el principio de razonabilidad en la tributación, así como en el derecho a ser informado.

Adicionalmente, estimamos que como parte del derecho a ser informado en materia fiscal, las constituciones iberoamericanas deben prever el derecho para el contribuyente, de que haya un plazo razonable para la entrada en vigor de las nuevas disposiciones fiscales, sobre todo si se trata de nuevos tributos. Los 90 días que establecía la anterior constitución de Venezuela, para la entrada en vigor de las disposiciones fiscales, es un buen referente.

VIGESIMA PRIMERA: Que la incorporación o el reconocimiento de las garantías fundamentales propuestas, a través de los tres ejes en los que se centró la

investigación (*principios constitucionales financieros, principios constitucionales tributarios, seguridad jurídica para los contribuyentes en los estados federales y autonómicos y derecho a ser informado en la materia fiscal*) no necesariamente implican reformas formales, atendiendo a que los tribunales constitucionales han venido instrumentando “*cambios no formales de la constitución*”, a través de la interpretación de las propias cartas fundamentales, lo que genera una mutación constitucional “*de modo que la norma conservando el mismo texto, recibe una significación diferente*”.⁶⁴⁵

⁶⁴⁵ Ángel Caballero, “**Constitución y Realidad Constitucional**”, Editorial Porrúa S.A. de C.V., México 2005, página 81. Dicho autor agrega, a propósito de la mutación constitucional que “*Una cosa establece la Constitución, otra se hace en la práctica constitucional, por así reclamarlo la realidad*”.

Synthesis:

We have named the investigation work “Garantias Fundamentales del Contribuyente en las Constituciones Iberoamericanas” behind the conception of the last words “Garantia Fundamental”. A difference of the right fundamental concept. There exist a bigger emphasis in the instruments laws it means “ideas that make the fundamental values.

The effects of our studio, Iberoamericana concept, understands the America Nations that used to be part of the Spain Kingdoms and Portugal like: Brasil, Chile, Bolivia, Argentine, Colombia, Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, Spain, Guatemala, Honduras, Mexico, Nicaragua, Panama, Paraguay, Peru Portugal, Puerto Rico, Uruguay and Venezuela.

The justification to choose this word region, to realize our juridical comparative, it obeys the big historical coincidence, legal languages, in some countries.

For the application of the comparative method or the comparative juridical. The Iberoamerican’s constitutions were chosen by: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Spain, Guatemala, México, Paraguay, Perú, Portugal, Uruguay and Venezuela. Doing the disposition and Access to the juridical information that was wanted for the present investigation.

1. **First Chapter:** Studies “Los Principios Rectores de la Politica Fiscal y Hacienda Publica” like a fundamental guarantee of the taxpayer it means in this chapter, the social valves and the collective, values we have made the laws that the Fiscal Politic has to wake for the Public Treasury.

We want all countries to assume the internationals all made and if in some moment Adolfo Wagner, wanted the redistribution of the rich things of the poor people, now we want the public tribulations so that we can handle all mention before.

2. Second Chapter:

It is about the duty that the Government has –obeying the guarantee of legal tax right-when it orders the citizens the tax paying obligation.

The right of legal tributary, which is studied in this second chapter, is divided in three parts.

The legal disposition of the government like (international agreements and law), the process of formation of the law (la lege promulgate) and the material legal ness and prevalence of the tributary law, as will of the government and fruit of the constituted government, who mediates the obligation of paying taxes for the public expenses.

3. **Third Chapter:** Proposes the study of the treasury justice, like a system, conformed by a group of principles en tributary mater, rationally united, as: The tributary capacity, equality of taxes and the no confiscation in the tax paying.

Studies the principles of the tributary capacity, in both aspects, objective and absolute; (watching the taxation established by the government) and the subjective or relative;

(watching the taxpayer and their particular situations). In this last we analyze the just and proportional taxation.

We studied in the positive aspect there's were we have to put in all the subjects, in all the situations and all articles or some products that should be taxed and the negative aspect which should be discriminated from situations and subjects in different situation.

In this same chapter we argue why it should be considerate as a constitutional guarantee the no confiscation in the tributary matter-besides of the tributary capacity an the tributary equity-

4. Fourth Chapter: Analyze the guarantee of legal right of the taxpayer in the zone with a federalist system, incorporating the Spain case, for its special situation of independent country. Here we study the constitutional problem of the insecurity for the taxpayer, in a direct form, when the government doesn't have delimited the sources that can be taxed.

The analysis is focused in the named tributary federalism, meaning the one that studies the treasury relations, in the government levels, that's why the guarantee of legal security, that is studied in this chapter, goes referred for the search of harmony and delimitation of the impositive sources in the federal countries.

5. Fifth Chapter: Look at the incorporate guarantee to rights of being informed as integrant of the right of the information, but focused on the fiscal matters. Luigi Ferrajoli says that one of the democratic government principles of the constitutional countries, are the publicity of their acts, that's why we think that the right of being informed has to be a fundamental guarantee.

Related with the right of be informed in tributary matter we consider that has to attend and try that the collective right are not violated, especially for the Indian groups to be informed of the government acts in the dialect that is most common in the Iberoamerican countries.

As the same it should be considered for those with special capacities, for those tributary regulation is published by the massive communication media that is used for those special persons, as an example: the Braille method.

In conclusion: In our opinion, if this guarantee is not obeyed, it is against the guarantee of legal security, attending that the citizen when doesn't know the amount of the tax collection for the taxes or contributions, it denies to fight if the previewed quota in the different taxes are reasonable and agree with the public expenses that the government has.

BIBLIOGRAFIA:

ABDÓ FRANCIS, Jorge, *Sistemas de Distribución de Atribuciones en los Estados Federales*, www.bibliojuridica.org.mx.

ABRAMOVICH, Víctor, *Los Derechos Sociales como derechos exigibles*, Segunda Edición, Editorial Trotta, S.A., Madrid (España) 2004.

AFONSO DA SILVA, Virgilio, *La Interpretación conforme a la Constitución entre la Trivialidad y la Centralización Judicial*, Boletín de Derecho Comparado, Biblioteca Jurídica Virtual, Número 12, www.bibliojuridica.org.mx.

ALBIÑANA, Cesar, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Editorial Tecnos S.A., Madrid (España) 1992.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, Coordinador, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Porrúa S.A., México 2005.

ÁLVAREZ VÉLEZ, María Isabel y Ma Fuencisla Alcón Yustas, *Las Constituciones de los Quince Estados de la Unión Europea*, Textos y Comentarios, Editorial Dykinson S.L., Madrid (España) 1996.

AMATUCCI, Andrea, Coordinador, *Tratado de Derecho Tributario, Tomo I y II*, Editorial Temis, S.A., Bogotá (Colombia) 2001.

APARICIO, Miguel Ángel, *La Descentralización y el Federalismo. Nuevos modelos de autonomía política (España, Bélgica, Canadá, Italia y Reino Unido)*, Editorial Cedecs S.L., Barcelona (España) 1999.

ARANGO, Rodolfo, *El Concepto de Derechos Sociales Fundamentales*, Legis Editores S.A. y Universidad Nacional de Colombia, Colombia 2005.

ATIENZA, Manuel, *El Sentido del Derecho*, Editorial Ariel S.A., Segunda Edición, segunda reimpresión, Barcelona (España) 2004.

AUCEJO, Eva Andrés y José Andrés Rozas Valdés, *El Defensor del Contribuyente, un estudio de Derecho Comparado: Italia y EEUU*, Documento N° 5/04, Instituto de Estudios Fiscales de España, http://dialnet.unirioja.es/servlet/listaarticulos?tipo_busqueda=EJEMPLAR&revista_busqueda=2173&clave_busqueda=59559

ÁVILA, Jorge C., *Nuevo Federalismo Fiscal*, Revista Política Pública N° 19, Fundación Atlas para una sociedad Libre, Buenos Aires, (Argentina) 2002, <http://www.fupomi.com.ar/img/Atlas.pdf>

BARDACH, Eugene, *Los Ocho Pasos para el Análisis de Políticas Públicas, Un manual para la práctica*, Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE), Miguel Ángel Porrúa, Grupo Editorial, México 2001.

BARDELLI LARTIRIGOYEN, Juan Bautista, *Los Arbitrios Municipales y El Principio de Legalidad Tributaria*, www.tc.gob.pe/notas_prensa/arbitrios_municipales.html - 23k

BASTERRA, Marcela I., *El Derecho Fundamental de Acceso a la Información Pública*, Editorial LexisNexis, Buenos Aires, (Argentina) 2006.

BELADIEZ ROJO, Margarita, *Los Principios Jurídicos*, Editorial Tecnos, Madrid (España) 1997.

BERENSON, William M., *Tributación y Federalismo de los Estados Unidos de América: Un esquema, OAS, General Secretariat*. <http://www.oas.org/legal/english/BERENSON%20TAX%20PAPER.doc>

BERNAL PULIDO, Carlos, *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*, Tercera Edición, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid (España) 2007.

BETTINGER, Herbert, *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación*, Cuarta Edición, Ediciones ISEF, México 1994

BISCARETTI DI RUFIA, Paolo, *Introducción al Derecho Constitucional Comparado*, Fondo de Cultura Económica, México 1998.

BREWER, Allan R. *Las Potestades Normativas del Presidente de la República: Los actos ejecutivos de orden normativo*, <http://www.allanbrewercarias.com/nuevo/getdata2.php?type=2&id=3350>

BRUNA CONTRERAS, Guillermo, *Los Tratados Internacionales en la Constitución de 1980. Jurisprudencia en La Década de 1981-1989*, Revista Ius et Praxis v.9 n.1, Talca 2003. revista-praxis@utalca.cl.

CAAMAÑO ANIDO, Miguel Angel y José Manuel Calderón Carrero, *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, (Comentarios y concordancias con la legislación española)1992-1995*, Editorial La Ley, Madrid (España) 1996.

CABALLERO, Ángel, *Constitución y Realidad Constitucional*, Editorial Porrúa S.A. de C.V., México 2005.

CARBONELL, Miguel, *Diccionario de Derecho Constitucional*, Editorial Porrúa S.A. e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 2004.

- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, Décimo Quinta Edición, Editorial Porrúa S.A. e Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2000.

- *Los Derechos Fundamentales en México*, Editorial Porrúa S.A. y Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005.

- *Neoconstitucionalismo (s)*, Coordinador, Editorial Trotta S.A., México 2003.

- *Teoría de la Constitución*, Compilador, Editorial Porrúa S.A., México 2004.

CARBONELL, Miguel y Susana Thalía Pedroza de la Llave, Coordinadores, *Elementos de Técnica Legislativa*, Editorial Porrúa S.A. y Universidad Nacional Autónoma de México, México 2004.

CÁRDENAS GRACIA, Jaime, *México a la Luz de los Modelos Federales*, www.bibliojuridica.org.mx

CARPIZO, Jorge, *Los Medios de comunicación Masiva y El Estado de derecho, la democracia, la Política y La ética*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Biblioteca Jurídica Virtual, Número 96, www.bibliojuridica.org.mx

CARPIZO, Jorge y Ernesto Villanueva, *Derecho a la información en México: propuestas para su regulación, Su concepción, su historia, sus fronteras, sus caminos posibles*. fundacionbuendia@prodigy.net.mx.

CARPIZO, Jorge y Miguel Carbonell, Coordinadores, *El Derecho a la Información como Derecho Fundamental*, "Derecho a la Información y derechos humanos", Estudios en homenaje al maestro Mario de la Cueva, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2000.

CARRERAS LÓPEZ, Juan Manuel, *Iniciativa para el Establecimiento en la Constitución de Nuevos Principios Relativos Al Federalismo en Materia De Hacienda Pública*. www.bibliojuridica.org.mx

CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente (a partir del principio de reserva de ley tributaria)*, Editorial AD-HOC, Buenos Aires (Argentina) 2002.

CASTILLEJOS ARAGÓN, Mónica, *La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el control previo de la constitucionalidad de los tratados internacionales*, Breviarios Jurídicos, Editorial Porrúa S.A., México 2005.

CELDEIRO, Ernesto C., Director Académico, *Sumarios de Jurisprudencia Judicial y Administrativa*, Segunda Edición actualizada, Editorial Errepar, Buenos Aires (Argentina) 2003.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Los Impuestos Propios de las Comunidades Autónomas, Ensayo de Superación de las Fuertes Limitaciones Existentes para su Implantación*, Editorial Aranzadi S.A., Madrid (España) 2002.

COLAUTTI, Carlos E., *La Delegación de Facultades Legislativas*, Revista *Ius et Praxis*, Año 7, No 2: 11 - 19, 2001. www.scielo.cl/scielophp

CONCHEIRO DEL RÍO, Jaime, *La Revisión de los Actos Nulos Por Inconstitucionalidad de las Leyes*, Dijusa Editorial S.L., Madrid (España) 2002.

COSCIANI, Cesare, *Ciencia de la Hacienda*, Traducción de Julio Banacloche Pérez, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid (España) 1980.

COSSIO DÍAZ, José Ramón, *Derecho y Análisis Económico*, Instituto Tecnológico Autónomo de México y Fondo de Cultura Económica, México 2002.

COSSÍO DÍAZ, José Ramón y Luis M. Pérez de Acha, Compiladores, *La Defensa de la Constitución*, Segunda Reimpresión, Distribuciones Fontamara S.A., Doctrina Jurídica Contemporánea, México 2003.

DALLA VÍA, Alberto Ricardo, *Colección de Análisis Jurisprudencial, Derecho Constitucional*, La Ley, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires, (Argentina) 2004.

DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, *Garantías del Gobierno*, Ediciones Jurídicas Alma S.A. de C.V., México 2003.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa S.A., México 1982

DELGADO GARCÍA, Ana María y Rafael Oliver Cuello, *El Deber de Información y Asistencia a los Obligados Tributarios*, Editorial Tirant Lo Blanch, Colección Financiera, Valencia (España) 2004.

DE VERGOTTINI, Guiseppe, *Derecho Constitucional Comparado*, Universidad Nacional Autónoma de México y Secretariado Europeo Per le pubblicazioni scientifiche (SEPS), México 2004.

DÍAZ CAYEROS, Alberto, Dependencia fiscal y estrategias de coalición en el federalismo mexicano.
http://www.politicaygobierno.cide.edu/num_antteriores/Vol_XI_N2_2004/DIAZ-CAYEROS.pdf

DÍAZ FLORES, Manuel, *Federalismo fiscal y asignación de competencias: una perspectiva teórica*, Economía, Sociedad y Territorio, vol. III, núm. 11, 2002, 387-407. <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=11101102>

DÍAZ MÜLLER, Luis T., *El Derecho al Desarrollo y el Nuevo Orden Mundial*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Serie de Estudios Jurídicos, Número 58. <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=852>

- *Derechos Económicos, Sociales y Culturales: Aportación de México*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Biblioteca Jurídica Virtual, Número 88, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/88/art/art4.htm>.

DÍAZ, Vicente O., Coordinador, *Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Tomo I y II*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires (Argentina) 2003.

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Tomos A-Z, Décima Quinta Edición, Editorial Porrúa S.A. e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 2001.

DICCIONARIO JURÍDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Instituto Mexicano del Seguro Social y Editorial Porrúa S.A., México 1994.

DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, 1997-2005, (Consultas), Ministerio de Economía y Hacienda, Disco Compacto, Madrid, (España) 2006.

DOMÉNECH PASCUAL, Gabriel, *Derechos Fundamentales y Riesgos Tecnológicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Estudios Constitucionales, Madrid (España) 2006.

ESCOBAR DE LA SERNA, Luis, *Principios del Derecho de la Información*, Editorial Dykinson, S.L, Madrid (España) 2000.

ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Gustavo Adolfo Aguilar, Entidades Federativas que administran y reciben los pagos de ISR e IVA directamente de los contribuyentes a que se refieren los artículos 139, 136-BIS y 146-BIS de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 2-C de la ley del Impuesto al Valor Agregado. Panorama vigente, características y modalidades y alternativas de pago. www.indetec.gob.mx.

FAYA VIESCA, Jacinto, *El Federalismo Mexicano, Régimen Constitucional del Sistema Federal*, Segunda Edición, Editorial Porrúa S.A., México 2004.

FERNÁNDEZ SAGADO, Francisco, *El Federalismo en América Latina*, Universidad Nacional Autónoma de México y Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Cuadernos Constitucionales, México-Centroamérica, México 2003.

-*La Constitución de 1978 y el Constitucionalismo Iberoamericano*, Centro de Estudios Políticos Constitucionales, Secretaría General Técnica, Ministerio de la Presidencia, Madrid (España) 2003.

FIX ZAMUDIO, Héctor, *Tendencias Actuales del Derecho Comparado*. <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1793/5.pdf>

FIX ZAMUDIO, Héctor y Salvador Valencia Carmona, *Derecho Constitucional Mexicano y Comparado*, Cuarta Edición, Editorial Porrúa S.A. y Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005.

FLORES, Imer, *Sobre la Jerarquía Normativa de Leyes y Tratados. A propósito de la (eventual) revisión de una tesis*, Cuestiones constitucionales, Número 13, Julio-diciembre 2005.
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/88/art/art4.htm>.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot Editores, Buenos Aires (Argentina) 1986.

- *Tratado de Tributación, Derecho Tributario, Tomo I y II*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, (Argentina) 2003.

GARCÍA BUENO, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, México 2002.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Legislación Delegada y Potestad Reglamentaria y Control Judicial*, Tercera Edición, Editorial Civitas S.A., Madrid, (España) 1998.

GARCÍA DORADO, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*, Editorial Dykinson, Madrid (España) 2002.

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, *Votos Particulares, Temas de Jurisprudencia interamericana sobre Derechos Humanos*, Universidad Iberoamericana, Puebla y Ciudad de México e Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Occidente, Iteso y Universidad de Guanajuato, México 2005.

GIDI, Antonio y Eduardo Ferrer Mac-Gregor, *Coordinadores, Procesos Colectivos, La tutela de los Derechos difusos, colectivos e individuales en una perspectiva comparada*, Segunda Edición, Editorial Porrúa S.A., México 2004.

GIL VALDIVIA, Gerardo, *El Federalismo Fiscal y la Coordinación Fiscal en México*. <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=852>

GIMÉNEZ MONTERO, Antonio, *Federalismo Fiscal. Teoría y Práctica*, Editorial

Tirant lo Blanch, Valencia (España) 2003.

GÓMEZ ISA, Felipe, *El Derecho al Desarrollo: entre la Justicia y la Solidaridad*, Universidad de Deusto, Bilbao (España) 2003.

GRIMA, Dieter, *Constitucionalismo y Derechos Fundamentales*, Editorial Trotta S.A., Madrid (España) 2006.

GUASTINI, Riccardo, *Estudios de Teoría Constitucional*, Distribuciones Fontamara S.A., Doctrina Jurídica Contemporánea, México 2001.

GUERRERO, Juan Pablo, Coordinador, *Impuestos y Gasto Público en México desde una perspectiva multidisciplinaria*, Centro de Investigación y Docencia Económicas, CIDE y la H. Cámara de Diputados, LIX Legislatura, México 2004.

GUI MORI, Tomás, *Comentarios de Jurisprudencia Constitucional, 2001-2006, Tomo I, II y III*, Editorial Bosch S.A., Barcelona (España) 2006.

GUTIÉRREZ, Jerónimo, Alonso Lujambio y Diego Valadéz, *El proceso presupuestario y las relaciones entre los órganos del poder. El caso mexicano en perspectiva histórica y comparada*, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2001.

GUZMÁN OROZCO, Guillermo, *Fallos Históricos de la Suprema Corte de Estados Unidos*, Poder Judicial de la Federación, México 2005.

HACIA UNA NUEVA CONSTITUCIONALIDAD, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1999.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Fisco, Federalismo y Globalización en México*, Tax Editores Unidos S.A. de C.V., México 2003.

HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid (España) 2005.

HERNÁNDEZ, Antonio M., *El Federalismo a diez años de la Reforma Constitucional de 1994*, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba (Argentina), www.acader.unc.edu.ar.

HERNÁNDEZ, Antonio M. y Diego Valdés, Coordinadores, *Estudios sobre Federalismo, Justicia, Democracia y Derechos Humanos*, Homenaje a Pedro J. Frías, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2003.

HERRERA MOLINA, Pedro H., (Dirección), *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Año 2004*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid

(España) 2005.

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Tercera Edición, Abeledo-Perrot Editores, Buenos Aires (Argentina) 1981.

- *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Segunda Edición, Abeledo-Perrot Editores, Buenos Aires (Argentina) 1996.

LANGA, Enrique y José María Garaízabal, *Diccionario de Hacienda Pública*, Segunda Edición Ampliada, Ediciones Pirámide, S.A., Madrid (España) 1990.

LAZCANO Fernández, Román, *Análisis Comparado del Poder Constituyente*, Editorial Porrúa S.A., México 2006.

LINARES, Juan Francisco, *Razonabilidad de las Leyes, El “debido proceso” como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Segunda Edición, segunda reimpresión, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires (Argentina) 2002.

LOBO TORRES, Ricardo, Relator, *XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Salvador (Bahía)-Brasil-2000, Tema 1: Derechos Humanos y Tributación 2000.www.iladt.org/documentos/detalle_doc

LÓPEZ CALERA, Nicolás, *“Sobre los Derechos Colectivos”*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid (España) 2000

- *¿Hay Derechos Colectivos?, Individualidad y sociabilidad en la teoría de los derechos*, Editorial Ariel S.A., Barcelona (España) 2000).

LORA, Eduardo y Mauricio Cárdenas, *La reforma de las instituciones fiscales en América Latina*, <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=845591>.

LUNA PLA, Issa, *Acceso a la información pública en instituciones de seguridad social*, Derecho Comparado de la Información, Número 3, Biblioteca Jurídica Virtual. www.juridicas.unam.mx.

MAGGI, Héctor, *Actividad Legislativa y Poderes Del Estado*, www.salvador.edu.ar/juri/aequitasNE/Aequitas-Maggi-DELEGACION%.

MALPICA DE LAMADRID, Luis, *La influencia del Derecho Internacional en el Derecho Mexicano, La apertura del modelo de desarrollo en México*, Editorial Limusa S.A. de C.V. y Grupo Noriega Editores, México 2002.

MARTÍNEZ ALIER, Joan y Arcadi Olivares, *¿Quién debe a Quién?, Deuda ecológica y Deuda Externa*, Icaria Editorial S.A., España 2003.

MARSALA, Eduardo A., *Compendio de Jurisprudencia Tributaria*, Editorial Némesis S.R.L., Buenos Aires (Argentina) 1994.

MAURINO, Gustavo, Ezequiel Nino y Martín Sigal, *Las Acciones Colectivas, Análisis Conceptual, Constitucional, Procesal, Jurisprudencial y Comparado*, LexisNexis Argentina, Buenos Aires (Argentina) 2005.

MERINO, Gustavo, *Federalismo Fiscal: diagnóstico y propuestas*, <http://www.indetec.gob.mx/cnh/Interes/DocsInt/Doc06.pdf>

MIJANGOS, María de la Luz, *Federalismo Fiscal en México: La Necesidad de redefinir el Régimen de Facultades Constitucionales en Materia Fiscal*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Biblioteca Jurídica Virtual, Número 84, www.bibliojuridica.org.mx

MIRANDA PÉREZ, Armando, *El Principio de No Discriminación Fiscal en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Madrid (España) 2003.

MUSGRAVE, Richard A. y Peggy B., *Hacienda Pública, Teórica y Aplicada*, Quinta Edición, Mc Graw Hill, Madrid (España) 1992.

NAVEIRA CASANOVA, Gustavo J., *“El Principio de No Confiscatoriedad”*, Estudio en España y Argentina, Editorial Mc Graw Hill, Monografía, Madrid, (España) 1997.

NEUMARK, Fritz, *Principios de la Imposición*, Segunda Edición, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid (España) 1994.

NOGUEIRA, Humberto, *La Delegación de Facultades Legislativas en el Ordenamiento Jurídico Chileno*, revista-praxis@utalca.cl.

ORTECHO VILLENA, Victor Julio, *Control Difuso e interpretación Constitucional*, www.hechosdelajusticia.org/quinta/38.rtf

PEDROZA DE LA LLAVE, Susana Thalía, *Congreso General Mexicano. Análisis sobre su evolución y funcionamiento actual*, Editoria Porrúa S.A., México 2003.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario, Tomo I*, Sexta Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid (España) 1991.

PÉREZ LUÑO, Antonio E., *Los Derechos Fundamentales*, Octava Edición, Editorial Tecnos (Grupo Anaya S.A.) Madrid (España) 2005.

PISSARELO, Gerardo y Antonio de Cabo, *La Renta Básica como nuevo*

derecho ciudadano, Editorial Trota S.A., Madrid (España) 2006.

PÓLIT MONTES DE OCA, Berenice, *El Amparo Constitucional: su aplicación y límites*, en La legitimación pasiva en la acción de amparo y la protección de los derechos difusos y colectivos. <http://www.uasb.edu.ec/public/dd/bpolit.htm>

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES, Tribunal Fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca (España) e Instituto Cultural Domecq (México), México 1992.

QUERALT, Juan Martín, Carmela Lozano Serrano, Jose M. Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Décima Séptima Edición, Editorial Tecnos (Grupo Editorial Anaya S.A.), Madrid (España) 2006.

RABASA, Emilio O., *Las Constituciones de Canadá, Los Estados Unidos de América y México*, Universidad Nacional Autónoma de México y Editorial Porrúa S.A., México 2003.

- *Los Siete Principios Básicos de la Política Exterior de México*, Primera Edición, Coordinador, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005

REBOLLEDO HERRERA, Oscar, *El Federalismo como forma de División del Poder Público en el contexto constitucional y sus implicaciones en materia tributaria*, www.bibliojuridica.org.mx

RECHKIMAN K., Benjamín, *Estado, Federalismo y Concentración en México*, en El Federalismo y La Coordinación Fiscal en México <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=852>

REUTER, Paul, *Introducción al Derecho de los Tratados*, Segunda Edición, Fondo de Cultura Económica, México 2001.

RÍOS GRANADOS, Patricia, Coordinadora, *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, Editorial Porrúa S.A. y Universidad Nacional Autónoma de México, México 2007.

- *Innovación Tecnológica en la Gestión Tributaria. Un estudio comparado: España y México*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Biblioteca Jurídica Virtual, Número 108, www.bibliojuridica.org.mx

ROA, Emmanuel, *Tratados Internacionales y Control Previo de Constitucionalidad: Una Propuesta para evitar que la Impartición de Justicia sea motivo de Responsabilidad Internacional para el Estado Mexicano*. www.bibliojuridica.org/libros/1/92/10.pdf

ROBLEDO, Federico Justiniano, *Tutela Constitucional de los Derechos de Nuestros Pueblos Indígenas*, Revista *Ius et Praxis*, Volumen 8, número 2. http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200007&lng=en&nrm=is&tlng=es.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl y Paredes Montiel, *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, Editorial Porrúa S.A., México 2001.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús y Carmen Ruíz Hidalgo, *La Protección de las Personas Discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid (España) 2004.

ROMERO GARCÍA, Felipe, *El Valor Sistema Tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Universidad de Cádiz, Cadiz, (España) 2005.

SAMUELSON y Nordhaus, *Economía*, Décimo Cuarta Edición, Editorial Mc Graw Hill, Madrid (España) 1993.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Los Impuestos y la Deuda Pública*, Editorial Porrúa S.A., México 2000.

SANTAMARÍA IBEAS, J. Javier, *Los Valores Superiores en la Jurisprudencia Del Tribunal Constitucional*, Editorial Dykinson y Universidad de Burgos (España) 2001.

SAYEG HELÚ, Jorge, *El Constitucionalismo Social Mexicano*, Fondo de Cultura Económica, México 1996.

SERNA DE LA GARZA, José María, Coordinador, *Metodología del Derecho Comparado*, Memoria del Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos Comparados, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005

- *El Poder De Celebrar Tratados Internacionales y La División de Competencias del Sistema Federal Mexicano*. www.bibliojuridica.org/libros/1/92/10.pdf

SERRA ROJAS, Andrés, *Diccionario de Ciencia Política*, Tomos A-LL y M-Z, Fondo de Cultura Económica, México 1999.

SPISSO, Rodolfo R, *Derecho Constitucional Tributario*, Segunda Edición, Ediciones DePalma, LexisNexis, Buenos Aires (Argentina) 2000.

TOVILLAS MORÁN, José María, *Derechos y Garantías de los Contribuyentes en Francia*, Instituto de Estudios Fiscales de España, Documento N° 25/02, http://dialnet.unirioja.es/servlet/listaarticulos?tipo_busqueda=EJEMPLAR&revista_busqueda=2173&clave_busqueda=59559

URIBE ARZATE, Enrique, *El Tribunal Constitucional*, Universidad Autónoma del Estado de México, México 2002.

VALADÉS, Diego y José María Serna de la Garza, Coordinadores, *Federalismo y Regionalismo*, Universidad Nacional Autónoma de México y Poder Judicial del Estado de Puebla, México 2005

VALADÉS, Diego y Miguel Carbonell, Coordinadores, *Constitucionalismo Iberoamericano del siglo XXI*, Universidad Nacional Autónoma de México y Cámara de Diputados, LIX Legislatura, México 2004.

VALADÉS Diego y Rodrigo Gutiérrez Rivas, Coordinadores, *Economía y Constitución*, Memoria del IV Congreso Nacional de Derecho Constitucional IV, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2001.

VALENCIA CARMONA, Salvador, Coordinador, *El Municipio en México y en el Mundo*, Primer Congreso Internacional de Derecho Municipal, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005.

- *En Torno al Federalismo Mexicano*, www.bibliojuridica.org.mx

VIDAL GÓMEZ ALCALÁ, Rodolfo, *La Ley como límite de los Derechos Fundamentales*, Editorial Porrúa S.A., México 1997.

VILLARROEL VILLARROEL, Daniel, *Derecho de los Tratados en las Constituciones de América*, Editorial Porrúa S.A., México 2004.

XXIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Memorias, Argentina XXIII, ILADI 2006, Tomo I y II, Osmar D. Buyatti Librería Editorial y Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Argentina 2006.

SENTENCIAS CONSULTADAS:

Tribunal Constitucional de Bolivia:

SENTENCIA CONSTITUCIONAL 0033/2006, *Sucre, 10 de mayo de 2006*, Expediente: 2005-13137-27-RTG, Distrito: La Paz, Magistrado Relatora: Dra. Elizabeth Iñiguez de Salinas.

Tribunal constitucional de Chile:

Sentencia de fecha catorce de octubre de mil novecientos noventa y seis (ROL N° 247): Análisis sobre el control a posteriori o posterior de los tratados internacionales.

Sentencia de 24 de junio de 1999, (Rol 288): Oportunidad procesal para impugnar

"la inconstitucionalidad del Acuerdo entre la República de Chile y la República de Argentina para precisar el recorrido del límite desde el Monte Fitz Roy hasta el Cerro Daudet", como asimismo del artículo I de dicho Acuerdo, Boletín 2285-10.

Corte de Constitucional de Colombia:

Sentencia C-386/96. Referencia: Expediente D-1131. Normas acusadas: Artículos 88, 219 (parcial), 230 (parcial), 258, 259, 260, 267 (parcial), 277 (parcial), 327 (parcial), 331 (parcial), 334 (parcial), 337, 340 (parcial), 345 (parcial), 364 (parcial) de la Ley 5ª de 1992. Actor: Jaime Enrique Lozano. Magistrado Ponente: Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO. Santa Fe de Bogotá, veintidos (22) de agosto de mil novecientos noventa y seis (1996).

Sentencia C-238/97, Expediente D-1483. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario. Actor: Héctor Raúl Corchuelo Navarrete. Magistrado Ponente: Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA

Sentencia C-1062/00. Referencia: expediente D-2770. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 55 (parcial) de la Ley 472 de 1998. Actor: Néstor Raúl Correa Henao. Magistrado Ponente: Dr. ALVARO TAFUR GALVIS. Santafé de Bogotá D.C., dieciséis (16) de agosto de dos mil (2000).

Sentencia C-261/02, Expediente D-3705. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 147 y 351 (parciales) del Decreto 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales". Magistrada Ponente: Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ.

Sentencia C-377/02 Referencia: expediente D-3774. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 36 de la Ley 472 de agosto 5 de 1998, "Por la cual se desarrolla el artículo 88 de la Constitución Política de Colombia en relación con el ejercicio de las acciones populares y de grupo y se dictan otras disposiciones". Actor: Humberto De Jesús Longas Londoño. Magistrada Ponente: Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá D.C., catorce (14) de mayo de dos mil dos (2002)

Sentencia C-979/02. Referencia: expediente D-4065, Demanda de inconstitucionalidad contra la integridad de la Ley 578 de 2000 y del Decreto Ley 1795 de 2000. Demandante: Bernardo Herrera Herrera. Magistrado Ponente: Dr. JAIME ARAUJO RENTERIA. Bogotá, D. C., trece (13) de noviembre del año dos mil dos (2002).

Sentencia C-803/03. Referencia: expediente D-4487. Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 11 de la Ley 779 de 2002 "Por la cual se efectúan unas modificaciones al Presupuesto General de la Nación del año 2002". Accionante: Germán Alberto Herrera Riveros. Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL. Bogotá, D.C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil tres (2003)

Sentencia C-1035/03, Referencia: expediente D-4611, Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 54 (parcial) de la Ley 788 de 2002. Actor: Vicente Amaya Mantilla. Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA

Sentencia C-1063/03. Referencia: expediente D-4655. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 159 y 160 del Decreto ley 2811 de 1974. Actor: Rafael Mejía López. Magistrado Ponente: Dr. JAIME ARAÚJO RENTERÍA. Bogotá, D. C., once (11) de noviembre de dos mil tres (2003).

Sentencia C-245/04. Referencia: expediente D-4803. Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo (parcial) del artículo 2° y el artículo 12 de la Ley 785 de 2002, "Por la cual se dictan disposiciones relacionadas con la administración de los bienes incautados en aplicación de las Leyes 30 de 1986 y 333 de 1996". Actor: José Gregorio Ospino Callejas. Magistrada Ponente: Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil cuatro (2004).

Sentencia C-375/04. Referencia: expediente D-4872. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 2° (parcial) de la Ley 797 de 2003 "Por el cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los regímenes pensionales y exceptuados." Demandantes: Arturo Daniel López Coba. Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT. Bogotá, D.C., veintisiete (27) de abril de dos mil cuatro (2004).

Sentencia C-1040/05. Referencia: expediente D-5645. Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el Acto Legislativo No. 02 de 2004 "Por el cual se reforman algunos artículos de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones". Actor: Blanca Linday Enciso. Magistrados Ponentes: Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA. Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA. Dr. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO. Dr. ÁLVARO TAFUR GALVIS. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá, D. C., diecinueve (19) de octubre de dos mil cinco (2005).

Sentencia C-1041/05. Referencia: expediente D-5656. Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el Acto Legislativo No. 02 de 2004 "Por el cual se reforman algunos artículos de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones". Actor: Wilson Alfonso Borja Díaz. Magistrado Ponente: Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA. Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA. Dr. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO. Dr. ÁLVARO TAFUR GALVIS. Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá, D.C., diecinueve (19) de octubre de dos mil cinco (2005).

Sentencia No. T-406/92, de JUNIO 5 DE 1992. REF. Expediente T-778. PETICIONARIO: José Manuel Rodríguez R. PROCEDENCIA: Tribunal Administrativo de Bolívar. MAGISTRADO PONENTE: CIRO ANGARITA BARON.

Sentencia T-046/99. Referencia: Expediente T-183.139. Peticionario: Ricardo Correal Morillo, Director (E) de la Dirección Nacional de Recursos y Acciones Judiciales de la Defensoría del Pueblo. Demandada: C.I. PRODECO PRODUCTOS DE COLOMBIA S.A. -C.I. PRODECO S.A.-. Magistrado Ponente: Dr. HERNANDO HERRERA VERGARA. Santa Fe de Bogotá, D. C., veintinueve (29) de enero de mil novecientos noventa y nueve (1999).

Sentencia T-410/03. Referencia: expediente D-4655. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 159 y 160 del Decreto ley 2811 de 1974. Actor: Rafael Mejía López. Magistrado Ponente: Dr. JAIME ARAÚJO RENTERÍA. Bogotá, D. C., once (11) de noviembre de dos mil tres (2003).

Sentencia T-616/06. Referencia: expediente T-1327122. Acción de tutela instaurada por Javier Francisco Bustamante Díaz contra la Inspección Doce (12) Distrital de Tránsito de Bogotá. Magistrado Ponente: Dr. JAIME ARAÚJO RENTERÍA. Bogotá, D. C., tres (3) de agosto de dos mil seis (2006).

Sentencia: expediente D-3357. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 96 (parcial) de la Ley 617 de 2000. Actores: Mario Fernando Parra Guzmán y Luis Eduardo Ochoa Bohórquez. Magistrado Ponente: Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO. Bogotá, D.C., cinco (5) de septiembre de dos mil uno (2001).

Sentencia: expedientes D-4119 y 4120. Demanda de inconstitucionalidad contra los numerales 6° y 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario. Demandantes: Yaneth Andrea Gómez Moreno, Antonio José Castaño Páramo. Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL. Bogotá, D.C., veinticinco (25) de marzo de dos mil tres (2003).

Tribunal Constitucional Español

STC Pleno 37/1987, de 26 de marzo de 1987. Publicación BOE: 19870414 [«BOE» núm. 89] Sala: Pleno: Excmos. Sres. Tomás, Begué, Latorre, Rubio, Díez-Picazo, Truyol, García-Mon, de la Vega, Díaz, Rodríguez-Piñero, Leguina y López. Ponente: don Jesús Leguina Villa. Número registro: 685/1984

STC 45/1989, Con Fecha de Aprobación: 20/2/1989 y Publicación BOE: 19890302 [«BOE» núm. 52]. Cuestión de inconstitucionalidad núm. 1.837/1988, en relación con los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 23 (en relación con el 24.7), 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, con referencia a los arts. 14, 18, 31 y 39 de la Constitución.

STC 150/1990 de 4 de octubre, Fecha de Aprobación: 4/10/1990 Publicación BOE: 19901106 [«BOE» núm. 266] Sala: Pleno: Excmos. Sres.

Tomás, Rubio, García-Mon, de la Vega, Díaz, Rodríguez-Piñero, Leguina, López de los Mozos, Rodríguez, Gimeno y Gabaldón. Ponente: don Jesús Leguina Villa Número registro: 243/1985 y 257 Recurso tipo: Recursos de inconstitucionalidad.

STC 205/1993, de 17 de junio de 1993, Fecha de Aprobación: 17/6/1993 Publicación BOE: 1993 0719 [«BOE» núm. 171] Sala: Pleno: Excmos. Sres. Rodríguez-Piñero, López, García-Mon, de la Vega, Díaz, Rodríguez, Gimeno, Gabaldón, de Mendizábal, González, Cruz y Viver. Ponente: don Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer Número registro: 429/1991 Recurso tipo: Cuestión de inconstitucionalidad.

STC 182/1997, Fecha de Aprobación: 28/10/1997. Publicación BOE: 19971128 [«BOE» núm. 285] Sala: Pleno: Excmos. Sres. Rodríguez, Gabaldón, García-Mon, Gimeno, de Mendizábal, González, Cruz, Viver, Ruiz, Jiménez de Parga, Vives y García. Ponente: don Alvaro Rodríguez Bereijo. Número registro: 2548/1992 y 553 Recurso tipo: Recursos de inconstitucionalidad.

STC 194/2000, de 19 de julio de 2000. Fecha de Aprobación: 19/7/2000 Publicación BOE: 20000811 [«BOE» núm. 192]: Sala: Pleno Ponente: don Carles Viver Pi-Sunyer. Número registro: 1404/1989 Recurso tipo: Recurso de inconstitucionalidad.

STC 212/2001, de 29 de octubre de 2001, Publicación BOE: 20011130 [«BOE» núm. 287]: Sala Segunda Ponente: don Guillermo Jiménez Sánchez Número registro: 1201/1998. Recurso tipo: Recurso de amparo.

STC 96/2002, Fecha de Aprobación: 25/4/2002, Publicación BOE: 20020522 [«BOE» núm. 122], Sala: Pleno, Ponente: don Pablo Cachón Villar, Número registro: 1135/1995, Recurso tipo: Recurso de inconstitucionalidad.

STC: Sala Tercera, Ponente: EMILIO FRIAS PONCE, Expediente 5/2004, Sentencia del veinticuatro de Enero de dos mil seis. Cuestión de ilegalidad en relación con el art. 46.Dos.2, párrafo segundo, último inciso del Real Decreto 1841/1991, de 30 de Diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

STC 102/2005, Fecha de aprobación del 20 de abril, relacionada con la STC 121/2005, del 10 de mayo y la STC 122/2005: Sobre el alcance de la reserva legal, según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias

STC 189/2005, con número de registro 3372/1996: Análisis del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica

STC 33/2006, Fecha de Aprobación: 13/2/2006, Publicación BOE: 20060316, Sala: Sala Primera, Ponente: don Javier Delgado Barrio.

http://www.boe.es/g/es/bases_datos_tc/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-2006-0033caso “don José Enrique Solano Ocaña”

Tribunal Constitucional de Perú.

Sentencia EXP. N.º 1907-2003-AA/TC: Análisis del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), creado por Ley N.º 26777 y prorrogado por Ley N.º 26999.

TRATADOS INTERNACIONALES Y RESOLUCIONES CONSULTADOS:

La Carta de las Naciones Unidas; http://www.unhchr.ch/spanish/html/intlinst_sp.htm.

La Declaración Universal de Derechos Humanos; Adoptada y proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 217 A (III), de fecha 10 de diciembre de 1948. <http://www.un.org/spanish/>

Resolución 1803 (XVII) de la Asamblea General, del 14 de diciembre de 1962, titulada "Soberanía permanente sobre los recursos naturales"; Aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en sesión de fecha 14 de diciembre de 1962. <http://www.un.org/spanish/documents/ga/res/29/ares29.htm>

La Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; Adoptada por la Organización de las Naciones Unidas en diciembre de 1965 y entró en vigor en enero de 1969. <http://www.un.org/spanish/>

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966, con entrada en vigor el 23 de marzo de 1976, de conformidad con su artículo 49. <http://www.un.org/spanish/>

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966, con entrada en vigor el 3 de enero de 1976, de conformidad con su artículo 27. <http://www.un.org/spanish/>

Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social, Aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 2542 (XXIV), de fecha 11 de diciembre de 1969. <http://www.un.org/spanish/>

Resolución 3281, de la Asamblea General de las Naciones Unidas, en la que se aprobó la Carta de los Derechos y Deberes Económicos de los Estados; Aprobada el 12 de diciembre de 1974. <http://www.un.org/spanish/documents/ga/res/29/ares29.htm>

La Convención Americana de los Derechos Humanos "Pacto de San José de Costa Rica". Adoptado el 22 de diciembre de 1969, en San José de Costa Rica y se depositó ante la Organización de los Estados Americanos. México se adhirió el 24 de marzo de 1981 y se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981. <http://www.un.org/spanish/>

Declaración sobre el Derecho de los Pueblos a la Paz; Adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 39/11, de fecha 12 de noviembre de 1984. <http://www.un.org/spanish/>

Declaración sobre el Derecho al Desarrollo; Adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 41/128, de fecha 4 de diciembre de 1986. <http://www.un.org/spanish/>

Convención sobre los Derechos del Niño; Adoptada y abierta a la firma y ratificación por la Asamblea General en su Resolución 44/25, de 20 de noviembre de 1989, con entrada en vigor el 2 de septiembre de 1990, de conformidad con su artículo 49. <http://www.un.org/spanish/>

La Adopción de principios para los adultos mayores (independencia, participación, atención, autorrealización y dignidad) en 1991. <http://www.un.org/spanish/>

Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático; hecha en Nueva York, el nueve de mayo de 1992. <http://www.un.org/spanish/>

Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo; Emitida en Río de Janeiro, durante la reunión del 3 al 14 de junio de 1992. <http://www.un.org/spanish/>

Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas 48/96, en materia de Normas Uniformes sobre la igualdad de oportunidades para las personas con discapacidad; La resolución se emite [sobre la base del informe de la Tercera Comisión (A/48/627)], en sesión de fecha 4 de marzo de 1994. <http://www.un.org/spanish/documents/ga/res/29/ares29.htm>

Declaración sobre el derecho y el deber de los individuos, los grupos y las instituciones de promover y proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales universalmente reconocidos; Resolución aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas 53/144, de fecha 8 de Marzo de 1999. <http://www.un.org/spanish/>

Resolución de la Comisión de Derechos Humanos 2000/10, sobre el Derecho a la Alimentación; 52ª sesión, de la Asamblea de las Naciones Unidas, de fecha 17 de abril de 2000. Aprobada en votación nominal por 49 votos contra uno y 2 abstenciones. <http://www.un.org/spanish/documents/ga/res/29/ares29.htm>

LEGISLACIÓN MEXICANA CONSULTADA:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ley Aduanera
Ley de Comercio Exterior
Ley de Coordinación Fiscal
Ley del Impuesto al Valor Agregado
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
Ley del Impuesto sobre la Renta

PÁGINAS DE INTERNET:

<http://dialnet.unirioja.es/servlet/listaarticulos>

<http://es.wikipedia.org/wiki/>

<http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/src/inicio/>

http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/

http://www.boe.es/g/es/bases_datos_tc/tc.php

<http://www.camaradediputados.gob.mx>

<http://www.eclac.cl/cgi-bin.>

http://www.der.uva.es/constitucional/verdugo/decreto_legislativo_licitos.html

<http://www.hacienda.go.cr>

<http://www.ief.es/investigación/temas>

<http://www.inafed.gob.mx>

<http://www.indetec.gob.mx/cnh>

<http://www.juridicas.unam.mx>

<http://www.legiscomex.com>

<http://www.madrid.org/iestadis/>

<http://www.pdba.georgetown.edu/Comp/>

http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portal/

<http://www.sat.gob.mx.>

<http://www.senado.cl/>

<http://www.senado.gob.mx>

<http://www.scielo.cl/scielo.php>

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/>

<http://www.tribunalconstitucional.cl/roles/>

<Http://www.tribunalconstitucional.gov.bo/>

<http://www.tribunalconstitucional.gov.ec/>

<http://www.un.org/spanish/aboutun/charter.htm>.

http://www.unhchr.ch/spanish/html/intlinst_sp.htm.

<http://www.undp.org/spanish/>