

DISEÑO CONSTITUCIONAL Y SISTEMA TRIBUTARIO: UN RECORRIDO POR EL SIGLO XX

María José RHI SAUSI G.*
Marco Antonio ÁVILA PEÑA

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Antecedentes constitucionales del sistema tributario.* III. *El espíritu general de la Constitución de 1917 y su expresión fiscal.* IV. *El sistema tributario después de la Revolución. Las contradicciones constitucionales.* V. *Respuestas institucionales al diseño constitucional.* VI. *La exención de impuestos y la potestad hacendaria del Estado.* VII. *Una nueva visión de los derechos fiscales. La reforma constitucional de 2011 y su alcance tributario.* VIII. *Conclusiones.* IX. *Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN

La propuesta de este ensayo es abordar desde el enfoque jurídico posibles respuestas a las preguntas que la historiografía del ámbito económico se ha hecho desde hace ya un buen tiempo en relación con las distintas implicaciones de la centralización hacendaria. Las dinámicas que operaron y consolidaron la centralización hacendaria después de la Revolución fueron posibles gracias a un marco jurídico y es nuestro interés resaltar la importancia de las normas que las fortalecieron. Estas normas, muchas de ellas resultantes de complejas negociaciones políticas, jugaron un papel de suma relevancia y son producto de una trayectoria histórica específica.

Tras la promulgación de la Constitución de 1917, había un importante cúmulo de problemas nacionales que demandaban atención urgente. Entre ellos se encontraba el sistema tributario, que era de suma relevancia para el gobierno federal debido, en gran medida, al estado de devastación financiera que el movimiento armado dejó tras de sí. Resultaba inaplazable captar recursos y reordenar el esquema impositivo. No obstante, a diferencia de marcos constitucionales anteriores, el nuevo texto constitucional estableció una justificación social de la recaudación fiscal. Si bien

* Profesora-investigadora del Departamento de Economía de la Universidad Autónoma Metropolitana, Unidad Azcapotzalco.

MARÍA JOSÉ RHI SAUSI G. / MARCO ANTONIO ÁVILA PEÑA

la Constitución de 1917 define algunos principios que han servido para diseñar con precisión leyes e instituciones, el propio texto presentó algunas ambigüedades que repercutieron en los asuntos fiscales, por ejemplo, en la relación tributaria entre el gobierno federal y los gobiernos estatales. No era la primera vez que se evidenciaba la necesidad de recursos y la contradicción para obtenerlos fiscalmente.

II. ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Desde los primeros meses como nación independiente, de acuerdo con Gerardo Gil Valdivia, “México logra su independencia sin una estructura impositiva adecuada”;¹ ese problema fiscal se había pretendido resolver por medio de la Ley de clasificación de rentas, de agosto de 1824. Sin embargo, el carácter federalista de la Constitución promulgada en octubre de 1824 abrogó la ley y el texto constitucional restableció la indefinición entre las competencias fiscales entre los estados y la federación. Es posible que la adopción del federalismo estadounidense, como el referente inmediato de dicho sistema, haya tenido repercusiones. La imposibilidad de adecuar el federalismo en el ambiente mexicano se debió a la arraigada tradición centralista de la Colonia: a diferencia de los vecinos exportadores del federalismo, en el territorio mexicano no había entidades con independencia que cedieron potestad a una nueva figura central sino que fue al revés. Así pues, el intento de dotar a los estados de jurisdicción política y económica impidió que se definieran los límites tributarios de éstos para dar paso a la concurrencia fiscal.²

La continuación de tal peculiaridad del esquema federalista mexicano durante el siglo XIX tiene varias respuestas. Marcello Carmagnani encuentra fundamentos históricos del federalismo de 1824 en “el territorio de Nueva España como un mosaico heterogéneo de derechos provinciales”,³ lo cual se traducirá más adelante en una búsqueda de los mismos derechos bajo ópticas políticas igualmente diversas. Las repercusiones de la relación de un viejo sistema político y uno nuevo se evidenciaron en dos vías; el concepto de patria trasladado a las regiones fue convertido en patrias y en términos políticos eso implicó que la primera forma de federalismo en México “no fue en verdad de tipo federal sino confederal... El nuevo Estado confederal nace de la voluntad de crear un poder federal mínimo, en modo que las primicias

¹ Gil Valdivia, Gerardo y Retchkiman, Benjamin, *El federalismo y la coordinación fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1981, p. 63.

² Cabe aclarar que es vigente el debate entre las posturas que sostienen que el federalismo es una “mala copia” del modelo estadounidense y quienes defienden que el federalismo es una tradición política mexicana que tiene raíces en la Constitución de Cádiz, incluso anteriores.

³ Carmagnani, Marcello, *Las formas del federalismo mexicano*, México, El Colegio de México, 2005, p. 11.

podieran implementar e institucionalizar su gobierno interior”.⁴ Se trataba de una forma de gobierno en la cual los estados tenían mucho más poder que la federación, misma que se sostiene “de las migajas que le entregan los estados... es relativamente inerte”.⁵ De la misma manera ocurrió a lo largo del siglo XIX, pues los estados concentraban poderes que los errantes gobiernos centrales no podían.

Ante la imposibilidad de recabar impuestos de manera efectiva y ante la urgencia por la precariedad del tesoro nacional, se recurrió en varias ocasiones a los préstamos internos y externos, lo que sería determinante para futuros conflictos internacionales.

La importancia del federalismo en el proyecto de la carta magna de 1857 frenó la definición que el artículo 120 hacía de los impuestos estatales y federales, de modo que se priorizó la concurrencia impositiva pues permitía que tanto el gobierno federal como los estatales tuvieran elementos para cubrir sus respectivas erogaciones presupuestales.⁶

La idea principal de los liberales mexicanos era que el Estado incentivara la propiedad privada “con el fin de convertirla en un elemento capaz de acelerar la formación de capital, el cual, a su vez, se expandirá ulteriormente por la libre circulación de los bienes en el interior del espacio nacional”.⁷ El esquema incluyó desde 1871 adecuaciones de la fiscalidad preliberal por medio de la renta del timbre que gravó los contratos civiles, judiciales, los libros de contabilidad y, por otra parte, impuso la recaudación del 25% de lo recaudado por los estados y municipios.⁸ De acuerdo con Carmagnani, el proyecto fiscal liberal era de gravámenes paulatinos, pues evitaba la imposición repentina para eliminar posibles resistencias que terminarían por agravar la baja recaudación fiscal.

Por una parte, la federación pretendía eliminar las alcabalas y, por otra, los estados buscaban desechar los impuestos federales al consumo: “terminó así por hacerse evidente la fuerte confrontación entre los intereses regionales y la soberanía nacional, planteada y defendida con rigor por el gobierno federal”.⁹ La conferencia entre los representantes de los estados y el gobierno federal decidió eliminar el impuesto federal al consumo así como las aduanas internas.

Si bien el proyecto fiscal liberal logró incidir en el crecimiento económico, éste inició su declive a partir de la década de los noventa del siglo XIX, pues la “fiscalidad moderna liberal fue en retroceso” lo que se observó en su expansión cuantitativa e involución cualitativa. Al respecto, Luz María Uthhoff señala que el Estado liberal funcionó como promotor de la economía nacional por medio de la sustitu-

⁴ *Ibidem*, p. 11.

⁵ *Ibidem*, pp. 13 y 14.

⁶ Valdivia Vera, Luz María, Monroy Juárez, Susana, “Concurrencia impositiva. Un problema del federalismo fiscal”, Universidad de Veracruz, Facultad de Contaduría, 2011, pp. 3 y 4. En www.uv.mx/personal/.../concurrencia-impositiva-un-problema-del-federalismo.doc. Consultado el 11 de julio de 2016.

⁷ Carmagnani, Marcello, “El liberalismo, los impuestos internos y el Estado federal mexicano, 1857-1911”, *Historia Mexicana*, núm. 38, 1989, p. 472.

⁸ *Ibidem*, pp. 475-478.

⁹ *Ibidem*, p. 485.

MARÍA JOSÉ RHI SAUSI G. / MARCO ANTONIO ÁVILA PEÑA

ción de importaciones “anticipándose por media centuria a la política de sustitución de importaciones imperante a mediados del siglo XX”.¹⁰ De esa forma, durante el porfiriato, el Estado liberal protegió la industria nacional y pretendió que la política arancelaria influyera en la economía privada con vistas a favorecer a los individuos.

La esfera individual y su relación con el Estado liberal eran fundamentales en la Constitución de 1857. Según Carlos Sáinz Dávila, dicho documento se escribió bajo la influencia de la doctrina individualista y liberal francesa. A partir de ese principio, se instituyeron las relaciones entre el individuo y el Estado, misma que se manifestó con la prevalencia de los derechos del individuo por encima de cualquier orden estatal. En complemento a esa visión constitucional, la Constitución de 1857 reafirmó los derechos individuales y consolidó la seguridad individual.¹¹

La idea “esencialmente no liberal, de que existen dos esferas fiscales autónomas, soberanas: la federación y los estados”.¹² Al no poder romper esa lógica, el problema concurrente se trasladó al nuevo texto constitucional.

III. EL ESPÍRITU GENERAL DE LA CONSTITUCIÓN DE 1917 Y SU EXPRESIÓN FISCAL

La Constitución de 1917 se alejó del principio individualista para convertir al Estado en la vía para garantizar un conjunto de derechos para todos los habitantes de su territorio.¹³ Si bien permanecieron las garantías individuales, la Constitución de 1917 otorgó un peso mayor a garantías de grupos sociales. Existe una diferencia fundamental entre el Estado liberal y el Estado surgido de la Revolución, al ser este último un Estado social que impone a los individuos algunas obligaciones de carácter igualmente social bajo el concepto *obligaciones individuales públicas*, recarga algunas de sus funciones en el actuar individual en beneficio de la colectividad.

Sáinz Dávila señala que las funciones del Estado y las garantías que éste ofrece a la sociedad se relacionan irremediamente con las obligaciones de todos los habitantes, sobre todo en la fracción IV del artículo 31 que dice: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.¹⁴

¹⁰ Uthhoff López, Luz María, “Los impuestos al comercio exterior en México en la era de las exportaciones, 1872-1930”, *América Latina en la historia económica*, núm. 24, México, 2005. En: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-22532005000200001. Consultado el 11 de julio de 2016.

¹¹ Sáinz Dávila, Carlos Alberto, “Marco constitucional de las contribuciones. Lecciones básicas”, Instituto de Capacitación Empresarial de Occidente. En [http://ceomexico.com/demo/biblioteca/MARCO%20CONSTITUCIONAL%20DE%20LAS%20CONTRIBUCIONES%20ICEO%202009%20\[Modo%20de%20compatibilidad\].pdf](http://ceomexico.com/demo/biblioteca/MARCO%20CONSTITUCIONAL%20DE%20LAS%20CONTRIBUCIONES%20ICEO%202009%20[Modo%20de%20compatibilidad].pdf). Consultado el 12 de julio de 2016.

¹² Carmagnani, *op. cit.*, p. 491.

¹³ Sáinz Dávila, *art. cit.*

¹⁴ *Ibidem*, p. 50.

El origen de la contribución es de carácter individual y privado, pero su destino es público. Es decir, una parte del patrimonio de los particulares se recaba para que haya gasto en beneficio de la colectividad. Aun así, no todos estamos obligados a pagar lo mismo porque el principio constitucional de “proporcionalidad tributaria” es determinado no por la capacidad económica del individuo, sino por su capacidad real de aportación de impuestos. A diferencia de la igualdad fiscal liberal, la Constitución de 1917 redefinió el concepto de equidad fiscal que se expresa en tratar como igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Un último principio constitucional se fundamenta en la necesidad de una ley que defina para qué se requieren las contribuciones, de modo que ésta sea obligatoria y coercible. La ley sólo puede emerger de la soberanía popular, contenida en los tres poderes federales: el ejecutivo, el legislativo y el judicial.

Los principios mencionados se encuentran en el artículo 31 constitucional. Jorge Arturo Romero Jiménez señala que dicho artículo es la base fundamental del sistema tributario mexicano porque, a partir de éste, es posible la regulación de las leyes secundarias. Es particularmente importante la fracción IV, porque en ella se afirma que los impuestos pagados por los habitantes del país tienen como destino cubrir el gasto público. De esa manera, se asegura que tanto nacionales como extranjeros aporten al fisco.¹⁵

Asimismo, el espíritu social de la Constitución, desde la perspectiva de las contribuciones, a diferencia del documento de 1857, se expresa por medio de varios principios. Juan Manuel Ángel Sánchez los tipifica de la siguiente manera:

- Principio de igualdad.
- Principio de retroactividad de las leyes tributarias.
- Principio de audiencia.
- Principio de no confiscación.
- Principio de destino al gasto público.
- Principio de capacidad contributiva.
- Principio de equidad.
- Principio de reserva de ley.¹⁶

Hay que abundar en el principio de reserva de ley porque es de suma importancia para entender la relación entre la representación popular y los mandamientos tributarios. En primer término, el principio de reserva de ley contiene en sí mismo dos fundamentos: no hay tributo sin ley y no hay tributación sin representación; dichos fundamentos se encuentran contenidos en los artículos 73 y 72, respectivamente, de la Constitución de 1917. Ambos se relacionan con el propio diseño constitucional, de modo que lo que se grava a los individuos así como su cantidad, es responsabilidad de la soberanía y ésta es expresada en el Congreso. Así pues, la so-

¹⁵ Romero Jiménez, Jorge Arturo, “El sistema impositivo directo en México”, en *Revista ex lege*, México, núm. 18, 2003, en http://bajo.delasalle.edu.mx/delasalle/revistas/derecho2013/numero_18/m_elsistema.php. Consultado el 12 de julio de 2016.

¹⁶ Ángel Sánchez, Juan Manuel, *Principios constitucionales de las contribuciones* [s.d.e.].

MARÍA JOSÉ RHI SAUSI G. / MARCO ANTONIO ÁVILA PEÑA

beranía es la única facultada para dictar leyes en términos tributarios, por lo que le corresponde al Ejecutivo instrumentar los mecanismos para llevar a cabo la recaudación, pues no tiene facultades para proponer normativas tributarias ya que éstas son reservadas para el Legislativo. Sin embargo, no todos los principios de ley son absolutos, pues bastaría con que el Legislativo apruebe una normativa que estipule de manera básica los impuestos para que la responsabilidad restante la cumplan las instituciones del Ejecutivo, lo que convierte a la reserva de ley en relativa. De esa manera, la soberanía puede diseñar un marco jurídico mínimo para que el Ejecutivo complemente y diseñe su captación, de modo que, veladamente, el Ejecutivo puede tasar el trabajo de personas y el valor de los objetos.

Los principios constitucionales le imprimieron a las contribuciones fiscales un sentido acorde con el espíritu colectivo de la carta magna. Sin embargo, los principios constitucionales que garantizan la equidad tributaria, a propósito no basada en el consumo únicamente como el texto de 1857, no resolvieron algunos problemas que la Constitución heredó. Antes de abordar dichos inconvenientes, hay que reflexionar sobre el alcance tributario del Estado a raíz del nuevo texto constitucional.

Durante el siglo XIX el Estado presentó serios problemas para consolidar un sistema tributario que sirviera para sustentar el gasto público al mismo tiempo que incentivaba el desarrollo económico. Tal como lo sugiere Luz María Uthhoff, se observó que durante el porfiriato, la hacienda se centralizó porque fue posible controlar los poderes locales, con lo que se pudo instrumentar una política de desarrollo desde el centro.

La Constitución de 1917 tiene otras características. La primera es que, si bien se incentiva la propiedad privada, la prioridad fue reconocer los triunfos de las colectividades y sus propiedades. Al amparo de las garantías sociales constitucionales, se necesitó un eje que articulara las necesidades fiscales y las necesidades sociales, por lo que el Estado aumentó su rango de potestades, en este caso se aumentaron las facultades tributarias del Estado con la idea de garantizar la implementación de las reformas sociales. Sin embargo, las instituciones del Estado que concentraron dichas potestades giraban alrededor de la figura presidencial, con lo que se inició un periodo de centralización dentro del federalismo. El objetivo de garantizar los beneficios sociales de la Revolución resultó en un proceso por el que aumentaron las potestades del Estado en términos hacendarios, sobre todo de la federación.

IV. EL SISTEMA TRIBUTARIO DESPUÉS DE LA REVOLUCIÓN. LAS CONTRADICCIONES CONSTITUCIONALES

Uno de los cambios más relevantes en el sistema tributario mexicano a partir de la Constitución de 1917, fue que la federación asumía el control de la política arancelaria.¹⁷ Sin embargo, la Constitución otorgó a un solo poder federal las facultades

¹⁷ Uthhoff, *art. cit.*

necesarias para ello, siendo el Poder Ejecutivo el instrumento en el que se depositaron constitucionalmente dichas facultades. Señala Uthhoff:

El nuevo régimen estaba inmerso en múltiples presiones: no tenía el dominio pleno del territorio nacional, contaba todavía con una frágil base institucional, carecía de canales adecuados de negociación con los diversos grupos de propietarios, era presionado por un creciente movimiento obrero que exigía mejores condiciones laborales, y tenía un gasto militar que ocupaba la mayor parte de su presupuesto.¹⁸

Con base en las facultades constitucionales, poco a poco el Poder Ejecutivo concentró amplias potestades, por lo que dependía de cada titular del Ejecutivo la política hacendaria. A medida que cambiaba la coyuntura política, había una tendencia a enfrentarla con modificaciones al sistema tributario. De esa forma, cada gobierno entrante se deslindaba de su antecesor y buscaba consolidar su administración con nuevas reglamentaciones fiscales. Al respecto, apunta Luz María Uthhoff que, no obstante los cambios de los presidentes, en 1930 se podía observar con claridad una política proteccionista que la propia Constitución había posibilitado por las facultades del Ejecutivo que paulatinamente centralizó la administración pública.

Otro de los problemas que contiene la Constitución es el de la concurrencia fiscal. Las capacidades constitucionales para la captación de recursos las presentan la federación y los estados. Pero debido a la centralización de la administración pública federal, los estados quedaron restringidos a la asignación de recursos desde el gobierno federal. Sin embargo, la consolidación del binomio Poder Ejecutivo-Partido Revolucionario Institucional, repercutió para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, encargada de garantizar la distribución de competencias constitucionales, favoreciera a la administración pública federal, dependiente del Poder Ejecutivo. Esta tendencia se estableció con la interpretación de la Corte de 1954, que le otorgó a la federación capacidad tributaria ilimitada, por encima de la distribución de competencias del artículo 124 constitucional.¹⁹ Sin embargo, dicho proceso no ocurrió sin resistencias, sino que fue producto de una tensión constante entre la federación y los poderes locales, misma que continúa hasta nuestros días.

Para llegar a ese punto, es imprescindible conocer cómo prevaleció la concurrencia y las soluciones que se propusieron durante los primeros treinta años del régimen. Desde 1917, la concurrencia prevaleció debido a la existencia de poderes locales y regionales imposibles de soslayar después de la guerra civil o de facciones revolucionarias. Para Venustiano Carranza, resultó necesario permitir las facultades tributarias de los estados pues en ese acto se reconocía la fuerza política de las dirigencias locales.

¹⁸ *Idem.*

¹⁹ Serna de la Garza, José María, “Aspectos constitucionales del federalismo fiscal mexicano”, en Uribe Arzate, Enrique, *La construcción del Estado constitucional en México: agenda mínima y presupuestos científicos*, México, UAEM, 2013. Fue hasta la década de los noventa que la balanza se empezó a equilibrar por medio de una acción de defensa de competencias llamada “controversia constitucional”.

MARÍA JOSÉ RHI SAUSI G. / MARCO ANTONIO ÁVILA PEÑA

Durante el gobierno de Carranza se evidenció la enorme preocupación que generaba el estado de cosas en términos fiscales. En 1918, Carranza “invitó al profesor de la Universidad de Columbia, Henry Alfred Chandley, para elaborar un estudio sobre las características del sistema hacendario mexicano”.²⁰ Los resultados fueron desalentadores, pues si bien se había intentado reformar el esquema tributario, el estado de cosas era casi idéntico al que prevalecía en el antiguo régimen.

No existía homogeneidad tributaria entre las diferentes entidades de la unión ni una jerarquía de impuestos dentro de cada uno de los estados, pues se daba el caso de que algunos de ellos tenían multiplicidad de impuestos secundarios... ni la federación ni los estados establecían impuestos de acuerdo con la capacidad de pago de la ciudadanía; el sistema impositivo conspiraba contra el progreso de la nación pues los impuestos eran muchos, desordenados, sin jerarquía interna que producían ingresos insignificantes y muchos de ellos eran de carácter regresivo.²¹

Si bien se intentaron mitigar los rezagos hacendarios, la concurrencia prevaleció. Fue hasta 1925, durante la presidencia de Plutarco Elías Calles, quien de la mano del ministro de Hacienda, Alberto J. Pani, llamó a la primera Convención Nacional Fiscal, cuyo objetivo era reordenar el sistema tributario. Empezaría por eliminar los más de 100 impuestos existentes en ese momento y propondría mecanismos para delimitar los impuestos federales y locales.²² El sistema tributario vigente, según la valoración de los convencionistas, era perjudicial para la unidad económica nacional y un auténtico obstáculo para el desarrollo económico.

Si bien se lograron algunos acuerdos, la Convención no tenía facultades para emitir ningún tipo de ley fiscal, pues era una reserva de ley del Congreso. Así, los resultados y valoraciones de la Convención eran recomendaciones que se emitían para colaborar con la soberanía en términos fiscales. Una de las más importantes fue la delimitación de los impuestos federales y locales, los primeros serían impuestos generales a comercio e industria, con participación de las autoridades locales en los rendimientos, los estatales serían impuestos sobre propiedad raíz, sobre actos no comerciales y sobre sucesiones y donaciones. Sin embargo, la iniciativa de ley firmada por Calles para incluir las recomendaciones de la Convención en la Constitución no fue aprobada. Permaneció la concurrencia.

De nueva cuenta, en 1931 Pascual Ortiz Rubio intentó definir los impuestos de la federación y los estados, el resultado fue distinto, la Segunda Convención Nacional Fiscal desarrollada entre 1931 y 1933 logró que sus recomendaciones fueran elevadas a rango constitucional “aplicando por primera vez el principio de participación federal y estatal en determinados impuestos”,²³ lo cual tuvo validez

²⁰ López Tijerina, Gildardo, “Convenciones hacendarias: ¿reto o fracaso del federalismo?”, en *Economía Informa*, México, UNAM, Facultad de Economía, núm. 323, 2004, p. 16.

²¹ *Ibidem*, p. 17.

²² *Idem*.

²³ *Ibidem*, p. 19.

DISEÑO CONSTITUCIONAL Y SISTEMA TRIBUTARIO: UN RECORRIDO POR EL SIGLO XX

hasta 1940. Se trata de un proceso de constante fricción que implica la constante redefinición de competencias fiscales entre la federación y los estados. Al problema se sumaba otro elemento. Si la Constitución de 1917 fundamenta la carga fiscal en el bien común, la federación, mediante la supervisión de la Secretaría de Hacienda, tiene facultades para intervenir y verificar el cumplimiento de las obligaciones de los estados, formular querrelas por delitos fiscales, tramitar y resolver recursos de revocación que presenten los contribuyentes, interponer recursos contra resoluciones que sean adversas a los intereses del fisco. Esto lo hace por medio de las Delegaciones Federales en los estados. Por lo tanto, la Constitución de 1917 estableció la injerencia de la Secretaría de Hacienda en el funcionamiento tributario de los estados y, por ende, de los municipios con capacidad de recaudación. Teóricamente, todo en aras de consolidar las garantías individuales, ahora llamados derechos humanos.

Las tres convenciones nacionales fiscales efectuadas en 1925, 1933 y 1947, cuyo propósito era, así como se había intentado desde el siglo XIX, delimitar los impuestos que le competían a los estados y a la federación para distribuir los gravámenes²⁴ tuvieron algunos logros. Sin embargo, no se logró la clasificación y la delimitación buscada, de modo que podríamos considerar que éstas tuvieron victorias pírricas, pues si buscaban delimitar potestades, éstas terminaron concentradas en un solo polo. De acuerdo con Soria Romo, se debió a la relativa bonanza económica provocada por la Segunda Guerra Mundial y el consecuente modelo de sustitución de importaciones que generaron ingresos fiscales para los tres ámbitos de gobierno, “de tal manera que se olvidó todo intento de reforma fiscal y los propósitos de las convenciones fiscales celebradas anteriormente”.²⁵ Una vez concluida la guerra y desaparecidos los ingresos fiscales extraordinarios, resurgen los problemas ya diagnosticados desde 1925 y agravados por 22 años más de inacción y la creación de nuevos impuestos por la federación, los estados y los municipios.²⁶

V. RESPUESTAS INSTITUCIONALES AL DISEÑO CONSTITUCIONAL

A raíz de esos problemas de concurrencia, a lo largo del siglo XX se intentaron diversas fórmulas para solventarlos. La manera más eficaz que se encontró fue crear una institución que coordinara los esfuerzos fiscales de los tres niveles de gobierno.

En 1980, se creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que en palabras de José María Serna de la Garza, consiste en la firma de convenios de colabora-

²⁴ Soria Romo, Rigoberto, “La construcción del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal: poder y toma de decisiones en una esfera institucional”, tesis doctoral en estudios organizacionales, México, UAM Iztapalapa, 2004. En: <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/rsr/7a.htm>.

²⁵ *Idem*.

²⁶ *Idem*.

MARÍA JOSÉ RHI SAUSI G. / MARCO ANTONIO ÁVILA PEÑA

ción fiscal entre la federación y los estados “por medio de los cuales los estados se comprometen a limitar sus potestades tributarias a favor de la federación”.²⁷ Dicho sistema ha generado que los convenios concentren aproximadamente el 80% de los ingresos fiscales totales en la Federación.²⁸ Los municipios, a raíz de los convenios del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, no reciben los recursos de manera directa, sino que son entregados por las legislaturas locales. Las entidades federativas, por su parte, reciben de los fondos de participaciones aportaciones desde la Federación para que éstas a su vez las distribuyan. Sin embargo, las fórmulas de distribución responden a un diseño federal. Estos recursos están condicionados a su gasto específico, según el fondo de aportaciones del que provenga, de modo que si el fondo de aportaciones es en materia de salud, la entidad debe comprobar que se gastó en el mismo rubro.²⁹

Soria Romo admite que, no obstante el diálogo intergubernamental e institucional, subsiste la política de “la zanahoria y del garrote”,³⁰ que se inauguró a mediados del siglo XX pero que se convirtió en “el principal elemento de coordinación fiscal en la historia moderna” pues se agudizó en 1976 y se perfeccionó en 1982. Además abunda:

Desde el punto de vista meramente financiero, la incorporación inicial al SNCF fue muy rentable para las entidades federativas, ya que sus participaciones se incrementaron un promedio de 64% de 1979 a 1980, pero hubo un estado, Campeche, que observó un incremento de más de 143%, y el estado que menos incremento obtuvo fue de casi 53%. De esta manera los tesoreros y secretarios de finanzas, no les importó sacrificar la soberanía tributaria estatal y otros principios por la búsqueda de más ingresos, aceptando la política de la zanahoria y el garrote.³¹

Para el autor, a partir de 1996 se evidencian signos de recuperación en las potestades fiscales de estados y municipios, aunque la concentración de los impuestos más rentables en la federación parece inamovible. El ISR y el IVA parecen consolidarse como impuestos exclusivos de la federación, con lo cual paulatinamente se han definido y clasificado los impuestos.

²⁷ Serna de la Garza, José María, *Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo en México*, México, UNAM, 2004, p. 23.

²⁸ *Idem.*

²⁹ Soria Romo, Rigoberto, *op. cit.*

³⁰ Aclara Soria Romo: “Ésta consiste en que la federación por un lado ofrece, vía participaciones, mayores ingresos a estados y municipios (zanahoria) a cambio de derogar o suspender sus propias fuentes de tributación o atenerse a las consecuencias (garrote). Es decir, enfrentarse a la imposición de los tributos de la federación, a los que se adicionaría los gravámenes estatales y municipales, por lo que los habitantes del estado no coordinado sufrirían de una doble o triple tributación y de desventajas competitivas en materia fiscal en relación con el resto de las entidades”. *Idem.*

³¹ *Idem.*

VI. LA EXENCIÓN DE IMPUESTOS Y LA POTESTAD HACENDARIA DEL ESTADO

Según algunos autores como Pedro Salinas Arrambide, las prohibiciones a la exención fiscal encuentran sus raíces desde la Constitución de Cádiz. Desde que México logró su independencia, los textos fundacionales no han omitido precisar que están prohibidos los privilegios. El Estado asegura que ninguna entidad o persona puede escapar de su obligación tributaria. Sin embargo, en los textos constitucionales queda abierta una puerta a la exención y ésta se deposita siempre en alguna ley aprobada por la soberanía nacional que sea puntual sobre las condiciones necesarias para la exención fiscal. Se constata cómo la ley es producto de realidades complejas, de procesos históricos.

La exención de impuestos representa una ambivalencia del texto constitucional. Si bien se puede admitir que una de las principales diferencias entre las Constituciones de 1857 y 1917 es el carácter social de lo impositivo para consolidar las garantías individuales, el tema de la exención parece responder tanto a ese espíritu social como a su opuesto: el privilegio individual.³² Cabe recordar que la Constitución de 1857, al fundarse sobre la idea liberal del individualismo prohibió absolutamente las exenciones fiscales, aun si éstas aportaban riqueza económica, pues el beneficiario de la empresa siempre sería un individuo.³³

De acuerdo con Cabrera González: “La exención tributaria no es una simple liberación parcial o total de la deuda con el sujeto activo del impuesto; con esta figura no surge la obligación tributaria, porque la norma exentiva se lo impide”.³⁴

El artículo 28 constitucional es muy claro al prohibir la exención de impuestos. Sin embargo, la exención está condicionada por los términos y condiciones que fijen las leyes. En cuanto a la interpretación del artículo 28, hay quien asegura que se debe de leer en contexto con otros preceptos constitucionales, pues si se admite el carácter social de la Constitución, se debería leer el artículo en concordancia con éste. Por ello, afirmamos que permitir la sola posibilidad de exentar impuestos incumple el principio de generalidad de los mismos: “Así pues, debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos”.³⁵

Hay, sin embargo, algunos comportamientos que deben precisarse para que no se confundan con exenciones de impuestos y privilegios fiscales. Por ejemplo, la exención impositiva de los mínimos de existencia expresa que no hay violación al

³² Sobre todo si se aplica la facultad del Ejecutivo de exentar impuestos a personas físicas o morales.

³³ Aun con la negativa, algunos estados dispusieron exentar de impuestos a individuos que cumplieran con algunos requisitos. Cabrera González, Loraine, “La exención fiscal en el ordenamiento jurídico mexicano”, *Boletín Despacho González-Lazarini*. En: <http://www.gonzalezlazarini.com.mx/boletines/LA%20EXENCION%20FISCAL%20EN%20MEXICO.pdf>.

³⁴ *Idem*.

³⁵ Dicha interpretación constitucional corresponde a Ernesto Flores Zavala. Citado en Universidad América Latina. Programa de Derecho Fiscal. “La prohibición a la exención de impuestos”, p. 4. En http://ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho_Fiscal/Docs/Inicio.html.

MARÍA JOSÉ RHI SAUSI G. / MARCO ANTONIO ÁVILA PEÑA

artículo 28 constitucional porque en estos casos no existe propiamente exención de impuestos si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, no se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene. Cuando se exceptúa de un gravamen a ciertas personas, en virtud de que están sujetas a otro impuesto especial. En estos casos, sólo hay sustitución de un gravamen por otro, en consecuencia, no hay violación al artículo 28 constitucional. Cuando se declara exentas a ciertas personas que de interpretarse estrictamente la ley que establece el impuesto, no quedarían comprendidas en sus términos. En este caso no existe propiamente exención, se trata sólo de un procedimiento para determinar el verdadero alcance de la ley y no habrá violación constitucional. Cuando se declara exentas a ciertas categorías de personas, en virtud de que el Estado reconoce que no tiene derecho a gravarlas, por lo estipulado en tratados internacionales o por otras causas, por ejemplo, cuando el artículo 30 del Código Fiscal de 1938, declaraba exentas del impuesto las naciones extranjeras a los diplomáticos, etc., en casos de reciprocidad. Lo mismo hace el artículo 16 del Código Fiscal de 1966, y otros casos análogos.

Así pues, la exención de impuestos no es permitida por la Constitución, pero no contempla el pago de impuestos a quien no puede cubrir una obligación tributaria. La exención de impuestos puede contribuir al debate sobre el tipo de Estado que observa al individuo como sujeto formal del derecho. Según parece, la interpretación aquí revisada del artículo 28 termina por negar que los grupos puedan ser exentos de impuestos incluso si contribuyen a la economía nacional, más aún, ningún habitante de la República se escapa de pagar impuestos, pues si no es por una vía, será por otra.

En términos constitucionales parece quedar claro en qué circunstancias es posible no pagar impuestos. Pero se requiere de un análisis especial en algunos momentos de la historia. Tal es el caso del periodo conocido como “desarrollo estabilizador”, momento en el cual el Estado optó por conceder exenciones fiscales basado en la consecución de las garantías individuales y del desarrollo económico. La Constitución esboza algunos escenarios posibles para la exención fiscal, siempre y cuando se cumpla con el principio de legalidad. Así ocurrió, por ejemplo, con la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias (LFINN) publicada el 4 de enero de 1955.

Después de una serie de intentos por reordenar el sistema tributario, durante el sexenio de Adolfo Ruiz Cortines se buscó, nuevamente, regularizar el esquema fiscal. La apuesta del Estado por generar industria nacional para dar cabida al modelo de sustitución de importaciones se relacionó de manera casi automática con el esquema fiscal, de modo que se impulsó la industria por medio de incentivos fiscales. Según Enriqueta Mancilla y María Antonieta Martín, el desarrollo económico pujante no estaba en sintonía con el sistema tributario: “Existía la llamada Ley General del Timbre, que no surtía efecto real en la recaudación... además de que se observó que la ley era fácilmente eludible”.³⁶

³⁶ Mancilla Rendón, Enriqueta y Martín Granados, María Antonieta, “Incentivos fiscales como instrumento de financiamiento a las empresas”. Ponencia ante el XV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. En: <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xv/docs/140.pdf>. Consultado el 22 de julio de 2016.

DISEÑO CONSTITUCIONAL Y SISTEMA TRIBUTARIO: UN RECORRIDO POR EL SIGLO XX

El gobierno federal pretendía desechar la ley del timbre para que un nuevo impuesto gravara el comercio y la industria, de esa manera se pensó que la Ley de Fomento de Industrias Nuevas o Necesarias podría resolver parte del problema. Dicha ley otorgó incentivos fiscales federales a las empresas nuevas o que contribuyeran al desarrollo económico del país.

Los resultados fueron por demás alentadores, pues las exoneraciones de impuestos aumentaron el ahorro, que se tradujo en nuevas inversiones. Asimismo, las importaciones aumentaron de 28% en 1956 a más del 60% durante la década siguiente.³⁷ El Estado tipificó a la industria como básica, semibásica y secundaria, clasificación mediante la cual las empresas podían solicitar franquicias fiscales que se traducían en exenciones o importantes reducciones de impuestos. Si las empresas aumentaban su producción, podían acceder a aumentos en las exenciones.

El Estado, como principal articulador de la economía nacional, buscó pactos que aportaran dinamismo a la producción y a la industrialización del país. Sin embargo, la crisis del modelo que inició su declive en 1970,³⁸ obligó a que la vigencia de la LFINN terminara en 1975. Volvemos a constatar que la norma se adecua a procesos históricos complejos en los que interviene la negociación política y la lucha entre distintas posturas. En 1977, mediante la “Alianza para la Producción” se intentó reorganizar el modelo económico, pero las negociaciones políticas entre el Estado y los empresarios encontraron un punto de quiebre.

La exención fiscal podría funcionar como un pacto en constante construcción. ¿Se flexibilizan las leyes fiscales según las necesidades del Estado o de los grupos económicos?

VII. UNA NUEVA VISIÓN DE LOS DERECHOS FISCALES. LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 2011 Y SU ALCANCE TRIBUTARIO

Según Raúl Bolaños Vital, la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos redefinió algunas categorías constitucionales en lo que respecta a la diferencia entre garantías individuales y derechos humanos. Desde su perspectiva, es necesario ligar el tema de los impuestos al de derechos humanos, pues la excesiva carga impositiva ha repercutido en la disminución de las garantías individuales.

Al reformarse la Constitución en su capítulo primero, antes titulado “De las garantías individuales” y ahora nombrado “De los derechos humanos y sus garantías”, las garantías que escapan de ese capítulo pero que se encuentran en otros de la Constitución, fueron convertidas en derechos humanos. Por lo tanto, la falta a alguno de esos derechos se convierte en una violación a los derechos humanos.

³⁷ *Ibidem*, p. 8.

³⁸ Tello, Carlos, “Notas sobre el desarrollo estabilizador”, en *Economía Informa*, núm. 364, México, UNAM, Facultad de Economía, 2010, p. 66.

MARÍA JOSÉ RHI SAUSI G. / MARCO ANTONIO ÁVILA PEÑA

El principio *pro hominem*, base de los derechos humanos, establece que no puede haber jurisprudencia por encima del ser humano, entonces los derechos tributarios en México deben de respetarse y adecuar las leyes para que éstas sean “siempre a favor del contribuyente, acudiendo a la norma más amplia o a la interpretación extensiva para cuando proteger estos derechos se refiera”. Así ocurrió con la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. La reforma constitucional a los derechos humanos colocó a los derechos tributarios en la misma categoría que los demás derechos fundamentales.

Es importante hacer notar que el nuevo enfoque constitucional, posicionaría de nuevo al individuo y no a los grupos sociales como sujetos del derecho. En ese sentido, el Estado social de derecho que fundó la Constitución de 1917 se disolvería para regresar a un Estado liberal.

VIII. CONCLUSIONES

El sistema tributario es producto de un universo complejo de participantes políticos y económicos. Las leyes, en ese sentido, son resultado de la interacción entre éstos. De esa manera, por ejemplo, podemos afirmar que el principio de soberanía popular como único órgano rector de las cargas impositivas es relativo cuando la potestad es asumida por un poder central, como ocurrió durante el porfiriato y en gran parte del siglo XX, pues la soberanía, con una ley reglamentaria, puede ceder parte de sus poderes reservados para que se confeccionen los términos de captación de recursos desde la federación.

Asimismo, las propias ambigüedades constitucionales en materia tributaria que se trasladaron de una Constitución a otra, han tenido que ser subsanadas con arreglos interinstitucionales. Es por medio de los convenios de coordinación fiscal, que se ha solventado una parte de las contradicciones. Sin embargo, la concurrencia fiscal permanece en términos constitucionales; de nuevo, se observa que la norma, en este caso secundaria o reglamentaria, es la respuesta a procesos políticos complejos y no al revés.

Vimos cómo, a partir del fortalecimiento del Poder Ejecutivo, la tendencia fue la concentración de facultades tributarias. Si bien se encuentran inmersas en un pacto o acuerdo interinstitucional como los convenios de coordinación fiscal, lo cierto es que el enorme poder político del presidente ha repercutido en que una de sus dependencias, la Secretaría de Hacienda, presente competencias tributarias amplias. Éstas van desde el diseño del gasto público hasta la potestad para recaudar los gravámenes. Con dicho nivel de centralización, se puede observar que nuestro país ha transitado entre caminos de disolución del poder central a manos de poderes locales, como ocurrió durante el siglo XIX, dio paso a un periodo de centralización dominante durante el porfiriato y finalmente se consolidó como una organización federal que depende de los recursos que capta el poder central.

IX. BIBLIOGRAFÍA

- ÁNGEL SÁNCHEZ, Juan Manuel, *Principios constitucionales de las contribuciones* [s.d.e.].
- CABRERA GONZÁLEZ, Loraine, “La exención fiscal en el ordenamiento jurídico mexicano”, *Boletín Despacho González-Lazarini*. En: <http://www.gonzalezlazarini.com.mx/boletines/LA%20EXENCION%20FISCAL%20EN%20MEXICO.pdf>.
- CARMAGNANI, Marcello, “El liberalismo, los impuestos internos y el Estado federal mexicano, 1857-1911”, *Historia Mexicana*, núm. 38, 1989, p. 472.
- , *Las formas del federalismo mexicano*, México, El Colegio de México, 2005.
- GAMAS TORRUCO, José, “La vigencia de la Constitución de 1857”, en VALADÉS, Diego y CARBONELL, Miguel (coords.), *El proceso constituyente mexicano. A 150 años de la Constitución de 1857 y 90 de la Constitución de 1917*, México, UNAM, 2007.
- GIL VALDIVIA, Gerardo y RETCHKIMAN, Benjamin, *El federalismo y la coordinación fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1981.
- LÓPEZ TIJERINA, Gildardo, “Convenciones hacendarias: ¿Reto o fracaso del federalismo?”, en *Economía Informa*, núm. 323, México, UNAM, Facultad de Economía, 2004.
- MANCILLA RENDÓN, Enriqueta y MARTÍN GRANADOS, María Antonieta, “Incentivos fiscales como instrumento de financiamiento a las empresas”. Ponencia ante el XV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. En: <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xv/docs/140.pdf>.
- ROMERO JIMÉNEZ, Jorge Arturo, “El sistema impositivo directo en México”, México, *Revista ex lege*, núm. 18, 2003. En: http://bajo.delasalle.edu.mx/delasalle/revistas/derecho2013/numero_18/m_elsistema.php. Consultado en julio de 2016.
- SÁINZ DÁVILA, Carlos Alberto, “Marco constitucional de las contribuciones. Lecciones básicas”, Instituto de Capacitación Empresarial de Occidente. En: [http://ceomexico.com/demo/biblioteca/MARCO%20CONSTITUCIONAL%20DE%20LAS%20CONTRIBUCIONES%20ICEO%202009%20\[Modo%20de%20compatibilidad\].pdf](http://ceomexico.com/demo/biblioteca/MARCO%20CONSTITUCIONAL%20DE%20LAS%20CONTRIBUCIONES%20ICEO%202009%20[Modo%20de%20compatibilidad].pdf). Consultado el 12 de julio de 2016.
- SERNA DE LA GARZA, José María, “Aspectos constitucionales del federalismo fiscal mexicano”, en URIBE ARZATE, Enrique, *La construcción del Estado constitucional en México: agenda mínima y presupuestos científicos*, México, UAEM, 2013.
- , *Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo en México*, México, UNAM, 2004.
- SORIA ROMO, Rigoberto, “La construcción del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal: poder y toma de decisiones en una esfera institucional”, tesis doctoral en estudios organizacionales, México, UAM Iztapalapa, 2004. En: <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/rsr/7a.htm>.
- TELLO, Carlos, “Notas sobre el desarrollo estabilizador”, en *Economía Informa*, núm. 364, México, UNAM, Facultad de Economía, 2010.
- UHTHOFF LÓPEZ, Luz María, “Los impuestos al comercio exterior en México en la era de las exportaciones, 1872-1930”, en *América Latina en la historia económica*,

MARÍA JOSÉ RHI SAUSI G. / MARCO ANTONIO ÁVILA PEÑA

núm. 24, México, 2005. En: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-22532005000200001. Consultado el 11 de julio de 2016.

VALDIVIA VERA, Luz María y MONROY JUÁREZ, Susana, “Concurrencia impositiva. Un problema del federalismo fiscal”, Universidad de Veracruz, Facultad de Contaduría, 2011, pp. 3 y 4. En: www.uv.mx/personal/.../concurrencia-impositiva-un-problema-del-federalismo.doc. Consultado el 11 de julio de 2016.

