

LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES

SUMARIO: I. *Propósito*. II. *Introducción*. III. *Las garantías constitucionales*. IV. *Leyes privativas y tribunales especiales*. V. *Retroactividad*. VI. *Artículo 16 constitucional*. VII. *Penas por deudas de carácter puramente civil*. VIII. *La imposición de penas*. IX. *Confiscación*. X. *Non bis in idem*. XI. *Exención de impuestos*. XII. *Impuestos a extranjeros*. XIII. *Régimen fiscal municipal*. XIV. *Limites a la facultad tributaria de las entidades federativas*. XV. *Reflexión final*.

I. PROPÓSITO

Es propósito de esta nota presentar en forma sintética la adecuación de nuestras leyes fiscales a los principios constitucionales, sin profundizar ni hacer comentarios de las diversas teorías que en cada caso se han expuesto.

II. INTRODUCCIÓN

Al estudiar las leyes, y especialmente las fiscales, es necesario referirse a la adecuación de las mismas con la Constitución.

Hans Kelsen nos ha dicho:

Un orden jurídico no es un sistema de normas yuxtapuestas y coordinadas. Hay una estructura jerárquica y sus normas se distribuyen en diversos estratos superpuestos. La unidad del orden reside en el hecho de que la creación y por consecuencia la validez de una norma está determinada por otra... el grado superior del derecho positivo es la Constitución.¹

El principio enunciado por Kelsen es conocido de todos los estudiosos del derecho; se refiere a la constitucionalidad de las leyes, o a la jerarquía de las mismas.

¹ Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho. Introducción a la ciencia del derecho*, Buenos Aires, Editorial Universitaria, 1977, p. 147.

De acuerdo con este principio, toda ley debe ajustarse a la Constitución, so pena de que sea considerada no válida.

En materia fiscal este principio resulta de suma importancia debido a que estas leyes esencialmente establecen créditos a favor del Estado, que para los contribuyentes son obligaciones.

III. LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

El aspecto enunciado está relacionado con el tema de las garantías.

Genéricamente consideradas, las garantías son una protección de las personas contra actos de autoridad o contra leyes.

También pueden conceptuarse las garantías como el derecho que tienen las personas de que se les respeten sus facultades basadas en la ley.

Por otra parte, las garantías, como dice Fix-Zamudio, implican un "remedio, un aspecto terapéutico, restaurador".²

En cualquiera de las formas que se conciban, las garantías han de estudiarse, así sea someramente, cuando de aplicación de leyes fiscales se trata.

Y es que las leyes fiscales dan origen a la relación *obligacional* mencionada, entre una entidad soberana y otra que no lo es, y esta relación brinda oportunidad a la primera para cometer violaciones de los derechos de la segunda.

Si se careciese de una protección constitucional como las garantías, seguramente que esta relación resultaría un instrumento adecuado para que las autoridades deshonestas o despóticas atropellasen a las personas.

La anterior reflexión es la más clara manifestación de la importancia que para el derecho fiscal tiene el estudio de las garantías.

Tomando en cuenta las ideas expuestas, a continuación se formulan algunos comentarios relativos a la adecuación de las leyes fiscales a la Constitución federal.

IV. LEYES PRIVATIVAS Y TRIBUNALES ESPECIALES

El primer artículo de la Constitución a que deben adecuarse las leyes fiscales es el 13, que en la parte que interesa indica: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales."

Nuestras leyes fiscales son abstractas, así se cumple este artículo constitucional.

² Fix-Zamudio, Héctor, *Juicio de amparo*, México, Porrúa, 1964, p. 54.

En derecho fiscal existen ciertas disposiciones que se asimilan a las leyes para efectos del precepto constitucional parcialmente enunciado; tal es el caso de las resoluciones mediante las cuales el presidente de la República condona contribuciones.

Estas resoluciones del jefe del Ejecutivo, por disposición del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación (CFF), deben ser “de carácter general”; en esta forma se ajustan a la constitucionalidad.

Más adelante haremos referencia a este artículo del Código Fiscal para analizarlo ante otro precepto constitucional.

El imperativo constitucional, por lo que a las autoridades juzgadoras se refiere, se cumple mediante la existencia de organismos permanentes y no “especiales”, encargados de la aplicación de estas leyes, como son el Tribunal Fiscal de la Federación y los tribunales colegiados.

Donde tal vez pudiera presentarse alguna duda acerca de la constitucionalidad del procedimiento en esta materia, es en el trámite de los recursos administrativos; pero como éstos tienen el carácter de ordinarios, siempre hay la posibilidad de subsanar esta deficiencia del sistema, mediante el juicio de nulidad o el amparo.

V. RETROACTIVIDAD

Otro artículo constitucional a que deben ajustarse las leyes fiscales es el 14, que en la parte que nos interesa indica:

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Se ha conceptuado la retroactividad como la circunstancia de que una ley se aplique antes de entrar en vigor.

Así, se dice que una ley es retroactiva cuando afecta situaciones jurídicas nacidas al amparo de una anterior.

Una situación jurídica puede considerarse, para este fin, como un derecho o como una obligación.

Un derecho que nos corresponde, de la índole que sea, debe ser respetado y no puede desconocerse o alterarse por cualquier disposición legal que entre en vigor con posterioridad; de lo contrario, tal disposición

debe ser considerada retroactiva; otro tanto habrá que decir en el caso de que una obligación que se ha producido durante la vigencia de una ley sea desconocida o modificada por otra posterior.

Los derechos se materializan en facultades, las obligaciones en deberes; unos y otras entran a nuestro patrimonio al producirse.

Una obligación fiscal contraída durante la vigencia de una ley, constituye la medida del derecho del fisco para cobrar al sujeto pasivo; la ley posterior no puede alterarla.

Como se desprende de lo dicho, la retroactividad es un fenómeno que se produce en el tiempo, por ello habrá que preguntarnos cuál es ese tiempo en materia fiscal.

Los artículos 6º y 7º del CFF nos dan la clave para determinar si una ley fiscal es o no es retroactiva; el primero de estos preceptos dice: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."

La situación jurídica que nos interesa en el presente caso es el nacimiento de la obligación de pagar el impuesto, y ésta se produce cuando las contribuciones se causan; este momento es determinante para nuestro estudio.

Por otra parte, el siguiente artículo del propio Código Fiscal indica: "Las leyes fiscales, sus reglamentos y disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación en el *Diario Oficial* de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior."

De acuerdo con el contenido de estas transcripciones, es sencillo saber si la ley fiscal que discutimos es o no retroactiva, pues lo será si siendo posterior su fecha de entrada en vigor a la fecha en que se haya generado la contribución relativa, se aplica a la misma; no lo será en caso contrario.

Pero para algunas personas no resulta tan clara la solución, porque con frecuencia las contribuciones se hacen efectivas mediante un proceso, y el proceso se lleva a cabo con posterioridad al nacimiento de la obligación.

El mismo artículo 6º del Código Fiscal resuelve este problema al establecer lo siguiente: "Dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad."

La Ley es precisa: el fondo del problema se regula por la ley vigente en el momento de la causación de la contribución; el procedimiento ha de regirse por la ley vigente en el momento en que se lleve a cabo.

Para personas que no son abogados habrá que aclarar que la expresión "procedimiento" empleada por el artículo transcrito, tiene la connotación técnico-jurídica de proceso, y de ninguna manera de conjunto de actos que se llevan a cabo para la determinación de impuestos, que se le suele dar en contabilidad.

Hecho el estudio de la retroactividad, vale la pena referirnos a la segunda parte del artículo 14 constitucional, que ha quedado transcrita.

Esta segunda parte del precepto constitucional citado se cumple mediante la existencia del Tribunal Fiscal de la Federación y del Poder Judicial federal, que son organismos permanentes para conocer de las controversias en materia fiscal, así como con el CFF y la Ley de Amparo, que establecen las formalidades esenciales de los procedimientos respectivos.

Por otra parte, el CFF, en los artículos 116 y siguientes, detalla el trámite de los recursos administrativos. Los preceptos mencionados han de ser escrupulosamente seguidos a fin de que no se viole la disposición constitucional.

Por lo que mira a la privación de las propiedades, posesiones o derechos, que suele realizarse en el patrimonio de los contribuyentes durante el procedimiento administrativo de ejecución, es necesario que tales actos se ajusten a las formalidades establecidas por la ley, para evitar la violación del precepto constitucional.

VI. ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL

El artículo 16 constitucional, en la parte conducente para nuestro propósito indica: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

Suele ser cuidadosa la autoridad fiscal en los lugares como las grandes ciudades; pero esto no siempre acontece en sitios distantes, o en el trato que se da a personas sin conocimientos del derecho, y las violaciones a la Constitución son frecuentes.

Desde luego, resulta muy difícil al contribuyente saber si la autoridad (o seudo autoridad) que libra el mandamiento que ordena "molestarle" es la competente para ello. Además, ¿sabrá el molestado si está fundada

adecuadamente la orden? Estas preguntas obligan al interesado a recurrir a profesionales en los casos necesarios, pues lo común es que dicho interesado no tenga los conocimientos legales que requiere su defensa.

Otra parte del artículo 16 constitucional que interesa analizar para los fines de este trabajo, es la que dice:

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o, en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Esta parte del precepto constitucional es muy importante por lo que mira a las visitas domiciliarias que se realizan para determinar si se han cumplido o no las obligaciones fiscales.

Como se recordará, nuestro CFF sufrió una más o menos prolongada *vacatio legis*, debido a que se dijo por diversos conocedores de la rama fiscal, que resultaba anticonstitucional su contenido en este capítulo.

Aún en la actualidad se discute la constitucionalidad de algunos artículos del Código, pues se alega que éste sigue siendo violatorio del precepto constitucional que se ha transcrito y del 14 del mismo rango.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación dispone:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para: [...]

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

El artículo 16 constitucional da la base para que las autoridades fiscales realicen estas actividades, que representan para los particulares

molestias, pero esas molestias han de ajustarse al mismo y, como antes se dijo, no parece que el Código Fiscal sea de una pureza de constitucionalidad absoluta; por ejemplo, se ha impugnado el que los visitadores, de acuerdo con el artículo 45 del mismo Código Fiscal recojan la contabilidad del visitado

cuando se dé alguno de los siguientes supuestos: [. .]

II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales,

III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados,

IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido,

V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita,

VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes,

VI. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para que fueron colocados.

También ha sido impugnada otra parte de los artículos que forman el régimen del procedimiento de las visitas domiciliarias, cuyo estudio rebasa el propósito de este trabajo.

Ya que el artículo constitucional que se comenta, sujeta las visitas domiciliarias al mismo régimen que los cateos, habrá que estudiar ambas diligencias, señalando sus similitudes y sus diferencias.

Empecemos por las similitudes:

Para que se lleve a cabo el cateo es indispensable que preceda una orden escrita, que expresará el lugar donde ha de llevarse a cabo; otro tanto es requisito para que se cumpla la visita domiciliaria (artículo 43 del CFF); al término del cateo habrá que levantarse "una acta circunstanciada"; igual acta se levantará al concluir la visita domiciliaria; una y otra actas han de ser firmadas por dos testigos propuestos por el ocu-

pante del lugar cateado o donde se haya llevado a cabo la visita, y en su defecto, por la autoridad que realice la diligencia (artículo 44-II del CFF).

Las diferencias que existen entre un cateo y una visita domiciliaria son las siguientes:

a) El cateo, según la Constitución, es ordenado por una autoridad judicial; la visita domiciliaria es ordenada y llevada a cabo por la autoridad fiscal.

b) El cateo tiene como propósito localizar personas u objetos; la visita domiciliaria se lleva a cabo "a fin de comprobar que los contribuyentes o personas responsables solidarias han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o créditos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales".

c) El cateo es ordenado en los casos que existe o se investiga un delito; la visita domiciliaria es determinada en cualquier caso en que la autoridad fiscal pretenda precisar la situación del cumplimiento de disposiciones que a la misma corresponde aplicar.

VII. PENAS POR DEUDAS DE CARÁCTER PURAMENTE CIVIL

Expresa el artículo 17 de nuestra Constitución: "Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil."

Esta parte del artículo establece una prohibición que en su origen fue necesaria, debido a los abusos de algunas autoridades, que para hacer más eficaz su intervención en la defensa de los patrimonios de los acreedores que a ellos recurrían, aplicaban penas corporales; la costumbre ha desaparecido; pero se suele decir que la pena por el delito de defraudación fiscal es violatoria del mencionado precepto constitucional; otro tanto se suele decir de la pena del mismo tipo que se aplica por otros delitos fiscales.

Evidentemente, el criterio es erróneo, pues la pena que se aplica es por el ilícito cometido y no por la deuda civil, ni por la infracción que conlleva el delito, ni tampoco por el pago tardío del impuesto.

Sigue diciendo el artículo constitucional, en la parte que nos interesa:

ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley; su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Esta parte del precepto ha sido impugnada, especialmente por lo que a justicia hecha por "propia mano" se refiere, cuando se estudia el "procedimiento administrativo de ejecución" que el Código Fiscal de la Federación regula en los artículos del 145 al 196.

Este procedimiento se desarrolla en las siguientes etapas: a) embargo de los bienes del deudor fiscal; b) remate; c) aplicación del producto del remate, que se hace el fisco.

Con frecuencia se ha dicho que este procedimiento es violatorio del artículo constitucional parcialmente transcrito.

Para defender la postura de la Ley se suele decir que el Estado es soberano y que en tal virtud puede obligar por la vía que estime adecuada a los contribuyentes morosos a que cubran las contribuciones; se ha indicado que el Estado, que es obra de los hombres, necesita fondos para cumplir su función, y que esos fondos han de aportarlos los beneficiarios de dicha función, y que en ejercicio de su soberanía puede exigir le sean cubiertos.

Las razones apuntadas operan en otro campo del derecho fiscal, pero aquí nos interesa la constitucionalidad de la conducta del fisco, cuando haciendo valer su autoridad cobra "por la fuerza", y las razones apuntadas no tienen validez; ni siquiera nos parece suficiente el principio de legalidad para justificar esta acción del Estado, pues este principio debe detallarse con mucho cuidado cuando pretendemos utilizarlo para explicar un caso concreto.

La aplicación de la facultad económico-coactiva del Estado debe fundarse y motivarse, según lo indica la Constitución; no es suficiente aludirla para justificarla; y en el presente caso el artículo o artículos constitucionales que la respalden han de aportarse.

Las impugnaciones que se hacen al ejercicio de la autoridad ejercida por el fisco para el cobro de sus créditos son diversas:

- 1) Que el Estado debería ajustarse a los artículos 14 y 17 de la Constitución, recurriendo ante los tribunales ordinarios, como se hizo en el pasado, o como se hace en algunos países.
- 2) Que es una flagrante violación al artículo 17 constitucional la aplicación de la facultad económico-coactiva.
- 3) Que al contribuyente se le deja en estado de indefensión.
- 4) Que el procedimiento seguido por el fisco se presta para que se cometan violaciones al "debido proceso legal"; etcétera.

Probablemente nos encontramos ante el más serio de los problemas con que se encuentra la conducta estatal en la práctica fiscal; porque el Estado sí "ejerce violencia" y no recurre a tribunal alguno para hacer efectivos sus créditos contra los contribuyentes, salvo el caso en que, de

acuerdo con el artículo 36 del CFF, demanda la nulidad de una resolución ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Pero tratando de no ahondar más en el asunto (no porque no lo merezca, sino porque el propósito de estas líneas es genérico y no específico de cada aspecto relacionado), hemos de indicar que el deudor que sufre la acción ejecutoria del fisco en el procedimiento administrativo de ejecución, no queda indefenso ante la misma, sino que dispone de diversos medios para contrarrestarla: recursos administrativos, juicio de nulidad, revisión ante el Tribunal Colegiado (artículos 116, 197, 248 y relativos del Código Fiscal de la Federación).³

VIII. LA IMPOSICIÓN DE PENAS

Por lo que a penas que el fisco impone a los contribuyentes y demás responsables fiscales, el artículo constitucional que más se debate es el 21, que ha sido motivo de diversas disputas en los tribunales y en publicaciones; este artículo indica:

La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiere impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de quince días.

El principal artículo del CFF que conviene relacionar con el constitucional transcrito es el 70, que establece: "La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal."

Pareciera a primera vista que sólo la autoridad judicial puede imponer penas, de acuerdo con la Constitución; pero el precepto relativo se encarga de hacer la aclaración.

³ En relación con este asunto, puede consultarse Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1981, pp. 727 y ss., y Azuela Güitrón, Mariano, *Perspectivas actuales del derecho*, México, ITAM, pp. 11 y ss.

Existe cierta carencia de unidad de criterio al emplear las expresiones "sanción" y "pena". Tanto la Ley como algunos autores utilizan indistintamente las expresiones apuntadas; pero esta manera de denominar la punición que aplica el Estado, no es coincidente con ciertos conceptos que se han hecho tradicionales; por ejemplo, al definir la ley se dice que es una norma sancionada por el poder público, y tal expresión, aquí empleada, está muy lejos de significar pena; asimismo suele decirse que alguien con su presencia sanciona un acto, y tampoco en este caso hay una pena.

El *Diccionario* de la lengua española, entre otros significados de la palabra sanción, apunta el de "respaldo que el jefe del Estado da a una ley", "aprobación que se da a cualquier acto", "licencia, anuencia, autorización", etcétera.

Pensamos que debe depurarse el uso de la expresión para que en nuestro derecho fiscal haya más claridad al respecto.

En vista de lo dicho, y a pesar de la autoridad de los autores que cita la prestigiada escritora Margarita Lomelí Cerezo en su libro *Derecho fiscal represivo*, emplearemos la palabra pena para aludir al castigo que se aplica a los infractores fiscales y la de sanción, para otros fines.

La cuestión de la competencia para la aplicación de las penas, está resuelta por el precepto constitucional: la autoridad fiscal es competente para castigar a los autores de infracciones.

Como queda antes dicho, las infracciones se castigan con penas de tipo económico; luego, la autoridad fiscal no podrá imponer penas corporales, pues la aplicación de éstas es exclusiva de la autoridad judicial.

Hecha la aclaración anterior y retomando el hilo de nuestro tema, diremos que aunque el precepto constitucional no alude a la autoridad fiscal y tampoco es preciso al referirse a las leyes por cuya violación la autoridad administrativa puede imponer "sanciones" (penas), sí podemos entender que ambas circunstancias quedan implícitas por exclusión, que nos permite hacer su interpretación; luego, el artículo 70 del CFE, sí satisface la constitucionalidad requerida.

De acuerdo con lo dicho, podemos concluir que la aplicación de las penas corporales en materia fiscal compete a la autoridad judicial, en tanto que la aplicación de las penas económicas (multas), compete a la autoridad administrativo-fiscal.⁴

⁴ En relación con este asunto se puede consultar Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, México, Porrúa, 1979, pp. 47 y ss.

IX. CONFISCACIÓN

Como se sabe, la confiscación es la afectación del patrimonio de alguien sin apoyo legal.

No debe confundirse la confiscación con el decomiso, que es una pena administrativa fundada.

El artículo 22 de la Constitución federal, después de prohibir la confiscación, agrega:

No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas, ni el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109.

No obstante las impugnaciones que se hacen a la aplicación, a veces, de la totalidad de los bienes de un deudor fiscal, si consideramos que frecuentemente dichos bienes se han acumulado gracias a la omisión del pago de impuestos, concluiremos que no existe lesión alguna injustificada con tal aplicación; esto mismo acontece cuando un defraudador ha hecho fortuna perjudicando a sus acreedores.

No obstante lo dicho, recuérdese que el artículo 157 del CFF indica que:

Quedan exceptuados de embargo:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrá ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deben usar conforme a las leyes.
- VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- VIII. Los derechos de uso o de habitación.
- IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

- X. Los sueldos y salarios.
- XI. Las pensiones de cualquier tipo.
- XII. Los ejidos.

Como es sabido, este último artículo es la expresión del criterio genérico de la ley mexicana, pues otro similar encontramos en el Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal (544).

X. NON BIS IN IDEM

El artículo 23 de nuestra Constitución federal dice que "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene". Este precepto consagra el principio *non bis in idem*, que obliga a no tratar dos veces el mismo asunto en juicios diversos.

El principio enunciado debe aplicarse, en sentido específico, en materia penal, aunque también es aplicable en otras materias.

En materia fiscal, que tiene un amplio capítulo de derecho penal, también es aplicable el mencionado principio, pero, según nuestro criterio, este punto no ha sido tratado con la claridad que amerita.

Desde luego, recordamos que la pluralidad de penas no implica pluralidad de juicios, pues pueden aplicarse como consecuencia de una sola orden varias puniciones, siempre ajustándose a la ley; así, a un delincuente se le puede condenar a cinco años de cárcel y a pagar una multa.

Pero, además, en nuestro sistema se trata de dos trámites (*lato sensu*) en diversas materias: penal y administrativa; el primero por un delito y el segundo por una infracción; las autoridades son diversas.

Desde el punto de vista metafísico es posible establecer una abstracción entre dos ilícitos que se cometen con una sola conducta, pero esta distinción no parece muy apta para justificar la aplicación de dos penas por la misma acción o por la misma omisión, que para el común de los hombres constituyen unidad; para el legislador del Código Fiscal sí existe la distinción de ilícitos y ha establecido doble pena.

Las ejecutorias de la Corte han sido constantes en el sentido metafísico que se ha expuesto, y con ese criterio han dado solución al aparente problema.⁵

En la forma anterior se elimina la objeción contra nuestras leyes fiscales, en cumplimiento de las cuales se pueden aplicar multas y se puede condenar a reclusión carcelaria al mismo sujeto. Por supuesto, como

⁵ *Idem*, p. 115.

queda dicho, la pena corporal la aplica la autoridad judicial y la económica la autoridad fiscal (artículo 70 del CFF).

Lo anterior se debe a que siendo la infracción una violación a la ley y el delito, en materia fiscal, una infracción que amerita pena corporal, y estando prohibido a la autoridad judicial aplicar penas pecuniarías (artículo 94 del CFF), esta aplicación corresponde a la autoridad administrativa, en tanto que la pena corporal la aplicará la propia autoridad judicial.

El fenómeno que se produce no es de doble juicio, sino de diversidad de tipificación de actos punibles, cada uno de los cuales amerita para su ejecutor pena diversa.

Por otra parte, no pensamos que se pueda decir que nuestro sistema sea incongruente con la juridicidad, pues tal calificativo procede de que se pretende aplicar a nuestro derecho un criterio que no hemos adoptado. Pensamos que nuestro sistema no pugna con una filosofía jurídica adecuada.

El que en países como Italia o España no se haya adoptado este sistema, en nada influye sobre la calificación que amerita el nuestro.

El artículo 94 del Código Fiscal se ha limitado a prohibir a la autoridad judicial la imposición de penas económicas.

Antes de concluir este apartado interesa hacer una aclaración, que también consideramos de importancia:

Para el derecho mexicano los recargos son indemnizaciones que el contribuyente moroso debe pagar al fisco "por la falta de pago oportuno" del crédito fiscal (artículo 21 del CFF) y de ninguna manera su cobro es una pena.

La distinción anterior entre el recargo y la multa en nuestro derecho fiscal jamás debe olvidarse.

XI. EXENCIÓN DE IMPUESTOS

Otro problema que amerita que se estudien las leyes fiscales frente a un precepto constitucional, es el relativo a la exención de impuestos.

El artículo 28 constitucional nos dice en la parte que para el objeto de este asunto interesa: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá... exención de impuestos."

No obstante la prohibición constitucional, en diversas disposiciones fiscales se establecen exenciones; concretamente, el CFF en el artículo 39 indica lo siguiente:

El Ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

De la lectura detenida y del análisis de ambos artículos parcialmente transcritos se desprende que no son contradictorios, pues el precepto constitucional alude a la prohibición de exenciones individuales o específicas, en tanto que el del Código Fiscal se refiere a condonaciones o exenciones que se conceden en forma genérica.

A mayor abundamiento, el CFF especifica las condiciones que deben satisfacerse para que se autorice el beneficio de la condonación.

XII. IMPUESTOS A EXTRANJEROS

También la circunstancia relacionada con la constitucionalidad de las leyes fiscales, es el cobro de impuestos en México a extranjeros.

El artículo 31 de la Constitución señala en la fracción IV la obligación de los mexicanos de “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Apoyados en la disposición del artículo 31, algunos interesados alegan que el cobro de impuestos a extranjeros en territorio nacional no se ajusta a la Constitución; pero la información de que disponen tales personas es incompleta, pues el artículo 73 de la propia Constitución, en la fracción XVI, faculta al Congreso de la Unión “Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República”, y ha sido este órgano del gobierno el que ha dictado la Ley de Nacionalidad y Naturalización, la que en el artículo 32 establece tal obligación para dichos extranjeros.

En esta forma se resuelve la objeción a que antes se aludió: los extranjeros que se han introducido a territorio nacional sí están obligados a pagar contribuciones en México.

Si se busca una justificación de otra índole, ha de decirse que el criterio para determinar los sujetos pasivos de los impuestos lo aportan el

domicilio o el lugar de residencia (ya sea éste permanente o temporal) y la ubicación de la fuente del impuesto; este criterio no es discutible.

Por otra parte, todo extranjero que se interna en un territorio, en virtud de la soberanía del Estado cuyo es el territorio y de los acuerdos internacionales, se somete a las leyes de ese país.

XIII. RÉGIMEN FISCAL MUNICIPAL

El artículo 115 de nuestra Constitución federal representa el régimen constitucional municipal, por lo que a este precepto habrá que recurrir para realizar el estudio del fisco y la hacienda municipales.

El municipio no tiene legislador, de ahí que su vida fiscal se regule por normas jurídicas federales o por normas que dicta el congreso de la entidad federativa a que pertenezca.

Las fracciones que de este artículo interesan para el presente trabajo son la II, III y IV, que indican:

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

Los ayuntamientos poseerán facultades para expedir de acuerdo con las bases normativas que deberán establecer las legislaturas de los Estados, los bandos de policía y buen gobierno y los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones;

III. Los Municipios, con el concurso de los Estados, cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

- a) Agua potable y alcantarillado,
- b) Alumbrado público,
- c) Limpia,
- d) Mercados y centrales de abasto,
- e) Panteones,
- f) Rastro,
- g) Calles, parques y jardines,
- h) Seguridad pública y tránsito, e

i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas 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 locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

De acuerdo con la Constitución, el municipio en México goza de una soberanía que le permite manejar su hacienda con independencia de otras entidades políticas.

Del análisis de algunas disposiciones legales que se refieren a los municipios se sigue que, en general, las facultades de estas entidades se ejercen con la independencia que la Constitución establece; pero también se sabe que razones políticas han impedido que la intención del Constituyente de dar al municipio autosuficiencia, se cumpla satisfactoriamente.

Ya se ha visto en otra parte de este trabajo cómo se resuelve la aparente antinomia entre el artículo 28 constitucional, que prohíbe las exenciones de impuestos y el 39 del CFF, que las autoriza; una circunstancia similar se da en las entidades federativas y en los municipios, cuando en aplicación del penúltimo párrafo de la fracción IV del artículo 115 de la Constitución se exenta del pago de impuestos. Lo normal es que las leyes fiscales locales señalen las condiciones a satisfacer para que se autoricen las exenciones mencionadas, siempre satisfaciendo

la abstracción de las normas legales que exige el artículo 13 de la propia Constitución.

Al revisar el último párrafo de la repetida fracción IV del precepto constitucional que se comenta, nos encontramos que a los ayuntamientos corresponde la aprobación de su presupuesto de egresos; facultad que en lo federal corresponde a la Cámara de Diputados, según la fracción IV del artículo 74 de la ley fundamental.

XIV. LÍMITES A LA FACULTAD TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

Los artículos 117, 118 y 131 de la Constitución federal tienen importancia para estas notas.

Al estudiar los preceptos aludidos es conveniente tener presente el principio enunciado en el artículo 124 de la misma Constitución, que indica que “las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados”.

Este precepto, como reiteradamente se dice, es la norma de nuestro sistema político federal y habrá que tenerlo presente para evitar invasión de facultades federales por las entidades federativas y facultades locales por la Federación.

Acorde con el principio enunciado, los artículos constitucionales primeramente citados limitan las facultades contributivas estatales de la siguiente manera:

Artículo 117. Los Estados no pueden en ningún caso: [. . .]

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado;

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que éstas

diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

Artículo 118. Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones; [...]

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el Territorio Nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

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.

La limitación a la facultad tributaria estatal enunciada en los preceptos constitucionales parcialmente transcritos, era necesaria para la preservación de un sistema federal sin tropiezos.

La materia aludida por los tres artículos se encuentra regulada por la Ley Aduanera, que en el artículo 1º expresa:

Esta ley, la de impuestos generales de importación y exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o se conducen, así como el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías.

La Ley Aduanera es de carácter federal.

Siempre se ha considerado correcto el criterio que el Constituyente aplicó al dictar las disposiciones contenidas en los transcritos artículos constitucionales, pues la libertad sin límite a las entidades federativas

en esta materia daría oportunidad para diversos desórdenes que seguramente afectarían en forma negativa nuestra economía.

XV. REFLEXIÓN FINAL

Adecuar nuestras leyes fiscales a la Constitución equivale a integrar un sistema hacendario sano; esto reclama la justicia y la organización consciente de unas finanzas públicas bien cimentadas e indiscutibles en su organización y funcionamiento.

Lo anterior será la base de un gobierno fuerte frente a un pueblo que no discutirá la facultad tributaria estatal y contribuirá para el sostenimiento de las instituciones gubernamentales, y, por otra parte, dará a éste la seguridad de que su sacrificio de cooperar para el funcionamiento de aquél, se somete a principios que el mismo ha dictado por medio de sus legítimos representantes.

Gregorio RODRÍGUEZ MEJÍA