



¿Pueden las Entidades Federativas Cobrar Contribuciones al Sector Público?

30

Ricardo Hernández Salcedo

En el presente artículo se tratará el tema relativo a si es factible legalmente que el Sector Público Federal sea sujeto pasivo de contribuciones que establezcan las entidades federativas en ejercicio de su competencia constitucional en el ámbito tributario.

INTRODUCCIÓN

La eficiencia de los tributos está condicionada, entre otros aspectos, a que la cobertura de los sujetos obligados a su pago previstos en la ley sea amplia, y que tal circunstancia posibilite la obtención de mayores recursos financieros para el orden de gobierno a favor de quien se establecieron y con ello éstos den mejor cumplimiento a las funciones que les son propias por mandato legal. Ahora bien, se ha cuestionado si nuestro sistema fiscal nacional, permite que las entidades federativas puedan establecer contribuciones cuyos sujetos de pago comprendan al sector público, ya que de ser afirmativo este cuestionamiento, las finanzas públicas de las entidades federativas se fortalecerían y estarían en mejores condiciones de atender las necesidades de la población. Por lo anterior, en el presente artículo se abordará en forma especial lo relativo al sector público federal, buscando aportar mayores elementos de valoración jurídica en esta materia.

Para llegar a la respuesta de la pregunta antes planteada, en el presente artículo se abordarán los siguientes temas:

- Forma de gobierno del Estado Mexicano
- Competencias genéricas de las entidades federativas en la Constitución del país
- Ordenes de gobierno en el Estado Mexicano
- Potestad tributaria en el Estado Mexicano
- Potestad tributaria de las entidades federativas



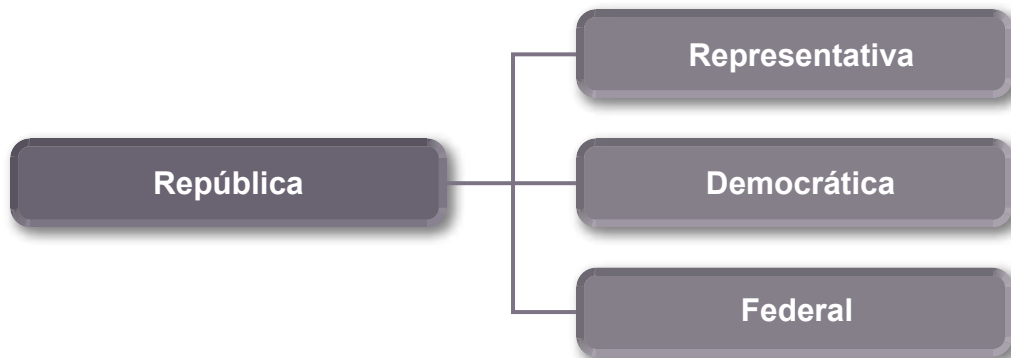
ROBERTO JUAN MOYA CLEMENTE

Secretario de Finanzas del Estado de Puebla y representante del Grupo Zonal 7 de la CPEF

- Fuentes tributarias que pueden gravar las entidades federativas
- Constitucionalidad de establecer contribuciones a cargo del Sector Público Federal
- Irregularidad constitucional del establecimiento de limitaciones a las potestades impositivas de las entidades federativas en la legislación federal

1. FORMA DE GOBIERNO DEL ESTADO MEXICANO

Se considera conveniente iniciar indicando que del artículo 40 de nuestra Constitución Política, se desprende que la forma de gobierno del Estado Mexicano es el de una República representativa, democrática, federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación es-



tablecida según los principios de la ley fundamental.

Ahora bien, como consecuencia de que nuestro país se constituyó como un estado federal, existe un gobierno que rige para todo el país y un orden de gobierno que rige en cada una de las entidades federativas.

2. COMPETENCIA GENÉRICA DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS EN LA CONSTITUCIÓN DEL PAÍS

En la República Mexicana, de acuerdo con el artículo 41 de la Ley Fundamental, la soberanía se ejerce por los poderes de la Unión, así como por los de los estados en lo que se refiere a su régimen interior.

En esta secuencia, cada orden de gobierno tiene su ámbito de competencia, mismo que está regulado en forma genérica en el artículo 124 de la ley fundamental del país¹.

1 A la letra preceptúa: “Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”

De este artículo se puede deducir que todas las atribuciones gubernamentales las tienen las entidades federativas, salvo aquellas que de manera expresa se hayan reservado a la federación en la propia constitución del país. En otras palabras, las atribuciones del Gobierno Federal son limitadas, ya que sólo ejercerá su poder de imperio en las materias que determine la propia Constitución del país².

3. ÓRDENES DE GOBIERNO DEL ESTADO MEXICANO

Conforme a lo que se ha expuesto, en el Estado Mexicano coexisten el Gobierno Federal, el de las entidades federativas y el municipal. Por su parte, las entidades federativas, se dividirán para efectos territoriales y de su organización política y administrativa en municipios.

El artículo 43 de la Constitución Política del país, señala que el Distrito

2 Cabe destacar que existen de acuerdo con la Constitución del país, atribuciones en las que concurren el Gobierno Federal y las entidades federativas, como es la relativa a la materia educativa.

“Las entidades federativas tienen la atribución de establecer gravámenes para sufragar su gasto público como un atributo de su soberanía”

Federal es parte integrante de la federación y el numeral 122 de este ordenamiento legal, determina su forma de gobierno. Del numeral antes mencionado, se desprende que el Distrito Federal está gobernado en algunos aspectos por los poderes federales y en otros por los por su órganos locales de

gobierno que tienen autonomía frente a los poderes de la unión.

Se puede deducir de lo manifestado en los párrafos precedentes que en el Estado Mexicano existen distintos ordenes de gobierno que son a saber: el federal, el estatal (incluyendo al Distrito Federal) y el municipal.

Gráfico 2

Órdenes de Gobierno en el Estado Mexicano



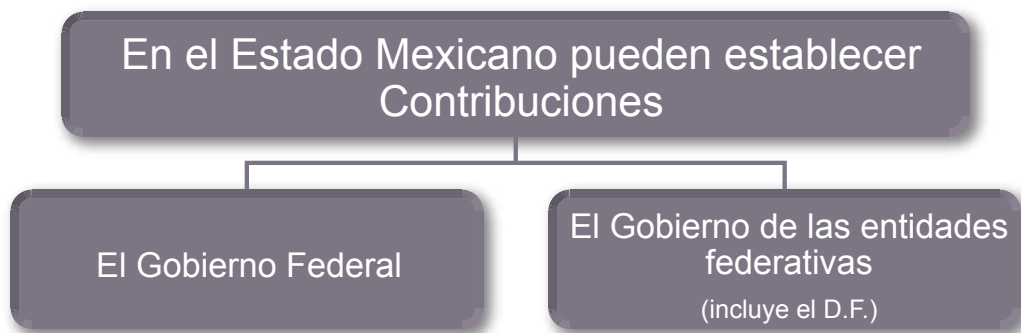
4. POTESTAD TRIBUTARIA EN EL ESTADO MEXICANO

De los diferentes órdenes de gobierno, el municipal es el único que carece de facultades legislativas en materia tributaria. Las contribuciones a

favor de los municipios las establecen las legislaturas de los estados, en consecuencia, los municipios no tienen el poder para imponer por sí mismos las contribuciones que en su caso tienen derecho a administrar.

Resumiendo, en el Estado Mexicano tienen potestad para establecer contribuciones los gobiernos: federal y estatal (incluyendo desde luego al Distrito Federal).

Gráfico 3



5. POTESTAD TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

El Gobierno Federal tiene la atribución de establecer contribuciones, dicha facultad se contiene en forma expresa en las fracciones VII y IV de los artículos 73 y 74 respectivamente, de la Constitución Política de la República Mexicana.

Así tenemos que, del artículo 73 fracción VII de la Constitución de referencia, se desprende que el Congreso de la Unión tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos del Gobierno Federal.

Por su parte, el primer párrafo de la fracción IV del artículo 74 del ordenamiento legal en cuestión, prevé como una atribución exclusiva de la Cámara de Diputados, aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen y discusión; una

vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.

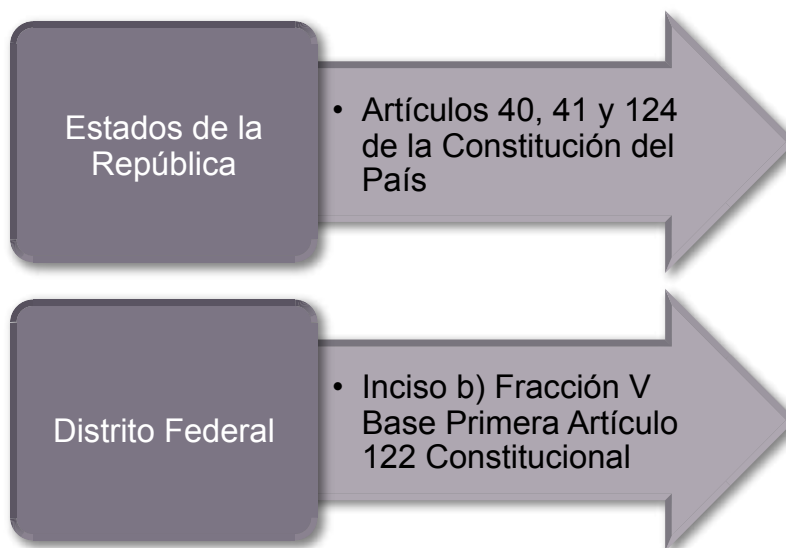
En el caso del Distrito Federal, de acuerdo con el inciso b) de la fracción V de la Base Primera, del apartado C, del artículo 122 constitucional, la Asamblea Legislativa tendrá las facultades para examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

La posibilidad constitucional para que se establezcan contribuciones a favor de los municipios corresponde a las entidades federativas, como ya se señaló previamente.

Sin embargo, en la Constitución del país, no se prevé expresamente la posibilidad que tienen las entidades federativas para establecer contribuciones a su favor, como sí se contem-

Gráfico 4

Fundamento legal para que las entidades federativas establezcan contribuciones



pla esta posibilidad a favor del Distrito Federal y del Gobierno Federal, como se señaló anteriormente.

La posibilidad de los estados del país para establecer contribuciones, la podemos desprender de los artículos, 40, 41 y 124 de la Constitución de la República. De esta forma y según lo hemos venido señalando, si de conformidad con el artículo 40 constitucional los estados son libres y soberanos en su régimen interno y conforme lo dispone el artículo 41 del cuerpo nominativo en estudio, la soberanía se ejerce tanto por los poderes de la Unión, como por lo de los estados en cuanto a su régimen interno. Las entidades federativas tienen la atribución de establecer gravámenes para sufragar su gasto público como un atributo de su soberanía³. Ahora bien, al no ser

³ En esta secuencia de ideas, Sergio Francisco de la Garza señala: “Ha dicho Sainz de Bujanda que el poder o soberanía financiera es la expresión de la soberanía

una atribución del Gobierno Federal establecer contribuciones a favor de las entidades federativas de acuerdo con el artículo 124 constitucional, esta función le corresponde a las entidades federativas.

política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas. La que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado; ingresos y egresos. En cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.” Agrega este autor, que “Recibe el nombre de Poder Tributario la facultada del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le son encomendadas.” El autor mencionado también señala que el “Poder tributario tiene un carácter consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma, el Estado tiene encomendado tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida.”

Sergio Francisco de la Garza. Derecho financiero Mexicano. Décima Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. pág. 297.

JESÚS JUAN OCHOA GALINDO

Secretario de Finanzas del Estado de Coahuila y representante del Grupo Zonal 2 de la CPEF



6. FUENTES TRIBUTARIAS QUE PUEDEN GRAVAR LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

De la fracción XXIX del artículo 73 de nuestra Carta Magna, se deducen las atribuciones del Congreso de la Unión para establecer contribuciones sobre determinadas materias⁴. No sólo el artículo 73 fracción XXIX constitucional contempla áreas reservadas para el Gobierno Federal en materia impositiva, sino que también el numeral 131 de nuestra Ley fundamental. Este último precepto, en su primer párrafo, establece la atribución exclusiva del

4 Como son : comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional; instituciones de crédito y sociedades de seguros; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y especiales sobre: a) Energía eléctrica, b) Producción y consumo de tabacos labrados; c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo, d) Cerillos y fósforos; e) Aguamiel y productos de su fermentación; f) Explotación forestal; y g) Producción y consumo de cerveza.

Gobierno Federal de gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen por territorio nacional.

Derivado del principio de reserva contenido en el artículo 124 constitucional, las entidades federativas no podrán gravar las fuentes tributarias a que se refieren la fracción XXIX del artículo 73 y del numeral 131, ambos preceptos de la Constitución del país.

La fracción X del artículo 73 constitucional prevé la facultad del Congreso de la Unión para legislar en toda la República sobre: hidrocarburos; minería; sustancias químicas; explosivos; pirotecnia; industria cinematográfica; comercio; juegos con apuestas y sorteos; intermediación y servicios financieros; energía eléctrica y nuclear; para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123 constitucional.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha es-

tablecido que la competencia para legislar en determinada materia no conlleva una facultad exclusiva de la federación en materia impositiva, por lo que las materias reguladas por la fracción X del artículo 73 constitucional pueden ser objeto de imposición en materia local⁵.

“COMPETENCIA FEDERAL EN MATERIA TRIBUTARIA. CONFORME AL PRINCIPIO DE NO REDUNDANCIA EN MATERIA CONSTITUCIONAL, LA FACULTAD PARA LEGISLAR EN DETERMINADA MATERIA NO CONLLEVA UNA POTESTAD TRIBUTARIA EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN PARA ESTABLECER CONTRIBUCIONES SOBRE CUALQUIER CUESTIÓN PROPIA DE LA MATERIA QUE SE REGULA.

Los tributos exclusivamente federales son los enumerados en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por tanto y conforme al principio de no redundancia en materia constitucional, se concluye que la facultad federal para legislar en determinada materia no conlleva una potestad tributaria exclusiva de la federación para establecer contribuciones sobre cualquier cuestión propia de la materia que se regula. Es decir, el hecho de que exclusivamente la fede-

ración pueda legislar sobre alguna materia no significa que los Estados o el Distrito Federal no puedan ejercer sus atribuciones tributarias sobre determinados sujetos u objetos reglamentados por una norma de carácter federal.

... “

Las entidades federativas, como se comentó anteriormente, no pueden establecer contribuciones sobre fuentes tributarias que se reserva el Gobierno Federal, pero además no podrán gravar aquellos rubros que por disposición constitucional tiene limitación. Así resulta que, de acuerdo con las fracciones IV, V, VI, VII y IX del artículo 117 constitucional, los estados no pueden, en ningún caso establecer contribuciones en los supuestos ahí descritos.⁶

Asimismo, el poder tributario de las entidades federativas encuentra otra limitante en el artículo 118 fracción I de la Constitución de la República, que las imposibilita a establecer sin el consentimiento del Congreso de

6 Estos son: gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia; gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

5 Registro No. 165861; Localización: Novena Época; Instancia: Primera Sala; Fuente: Semanario; Judicial de la Federación y su Gaceta; XXX, Diciembre de 2009; Página: 275; Tesis: 1a. CCXXIV/2009; Tesis Aislada; Materia(s): Administrativa.

la Unión, derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

No obstante, cabe destacar que las entidades federativas al ejercer a favor de los municipios la potestad de esta-

blecer contribuciones inmobiliarias y derechos municipales derivados de los servicios que presten, no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución salvo el caso establecido en el artículo 115, fracción IV, inciso c) de la constitución del país⁷.

Gráfico 5

Sistema Constitucional en materia de impuestos

Concurrencia contributiva del Gobierno Federal y los estados en la mayoría de las fuentes o materias gravables (Artículos 73 fracción VII y 124 constitucionales)

Limitaciones a la facultad impositiva de los estados mediante reserva expresa y concreta de determinadas fuentes o materias gravables (Artículo 73 fracción XXIX constitucionales)

Restricciones expresas a la potestad tributaria a los estados (Artículos 117 fracciones IV, V, VI VII y IX y 118 fracción I de la Constitución del País)

7. El 27 de octubre 2010, se publicó en el Diario Oficial del Estado de Nayarit el Decreto que crea el Organismo Público Descentralizado denominado Universidad Tecnológica de la Sierra.

El 22 de marzo de este año se publicó en el Diario Oficial de la Federación resolución a la controversia constitucional que resolvió “Conforme al artículo 21, del propio Decreto impugnado, los bienes propiedad de la Universidad Tecnológica de la Sierra, no estarán sujetos a contribuciones estatales ni municipales, lo que implica una no sujeción de contribuciones, en el ámbito referido, con efectos similares a la exención prohibida por el texto constitucional.” Agrega la resolución correspondiente “En consecuencia, procede declarar inconstitucional la porción normativa que indica “...ni municipales” contenida en el numeral impugnado, puesto que la Legislatura del Estado carece de la potestad de establecer exenciones en las fuentes reservadas al Municipio por el texto constitucional, salvo el caso establecido en el artículo 115, fracción IV, inciso c), de la Constitución que es la única posibilidad de que se establezcan exenciones a dichas fuentes y que al estar prevista en la propia Ley Fundamental es claro que no puede ser invalidada por este Alto Tribunal.”

De acuerdo con el numeral constitucional en cuestión, sólo estarán exentos de este tipo de contribución los bienes del dominio público de la Federación, 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.

“Deben contribuir para los gastos públicos las personas físicas y jurídicas, sean públicas, privadas, nacionales o extranjeras, por lo que no existe razón para excluir de esa obligación constitucional al Sector Público Federal”

7. CONSTITUCIONALIDAD DE ESTABLECER CONTRIBUCIONES A CARGO DEL SECTOR PÚBLICO FEDERAL

De lo manifestado se desprende, que las entidades federativas no tienen prohibición constitucional para gravar a los entes que forman parte del Gobierno Federal. Asimismo, en la regulación que rige la coordinación fiscal tampoco existe impedimento para que las entidades federativas establezcan impuestos que recaiga en su caso en el Sector Público Federal.

El artículo 31 fracción IV de la Ley fundamental del país, señala la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de los diferentes ordenes de gobierno, sea Federal, del Distrito Federal, Estatal o municipal. De esta porción normativa se advierte que deben contribuir para los gastos públicos las personas físicas y jurídicas, sean públicas, privadas, nacionales o

extranjeras, por lo que no existe razón para excluir de esa obligación constitucional a al Sector Público Federal, en este sentido se pronunció el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁸:

“OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. POR REGLA GENERAL LA ACTIVIDAD DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN PUEDE ESTAR SUJETA A IMPOSICIÓN FEDERAL, LOCAL O MUNICIPAL.

*Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierte que deben contribuir para los gastos públicos las personas físicas y jurídicas, sean públicas, privadas, nacionales o extranjeras, **por lo que***

⁸ No. Registro: 165.212; Tesis aislada; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: XXXI, Febrero de 2010; Tesis: P. XIX/2010; Página: 32

ALFREDO ROMÁN GONZÁLEZ FERNÁNDEZ

Secretario de Finanzas del Estado de Tamaulipas y representante del Grupo Zonal 3 de la CPPF

no existe razón para excluir de esa obligación constitucional a la Federación y, por ende, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que al tener la calidad de persona jurídica pública puede realizar, por regla general, actividades sujetas a imposición federal, local o municipal, que deberá aceptar como sujeto pasivo hasta en tanto no sea declarada inconstitucional o estimada contraria a su autonomía o independencia.

...”

Podemos desprender de la tesis antes transcrita, que el Sector Público federal, por regla general, cuando realiza las actividades sujetas a imposición federal, local o municipal, será sujeto pasivo del gravamen correspondiente. A mayor abundamiento, el segundo párrafo del artículo 1º del Código

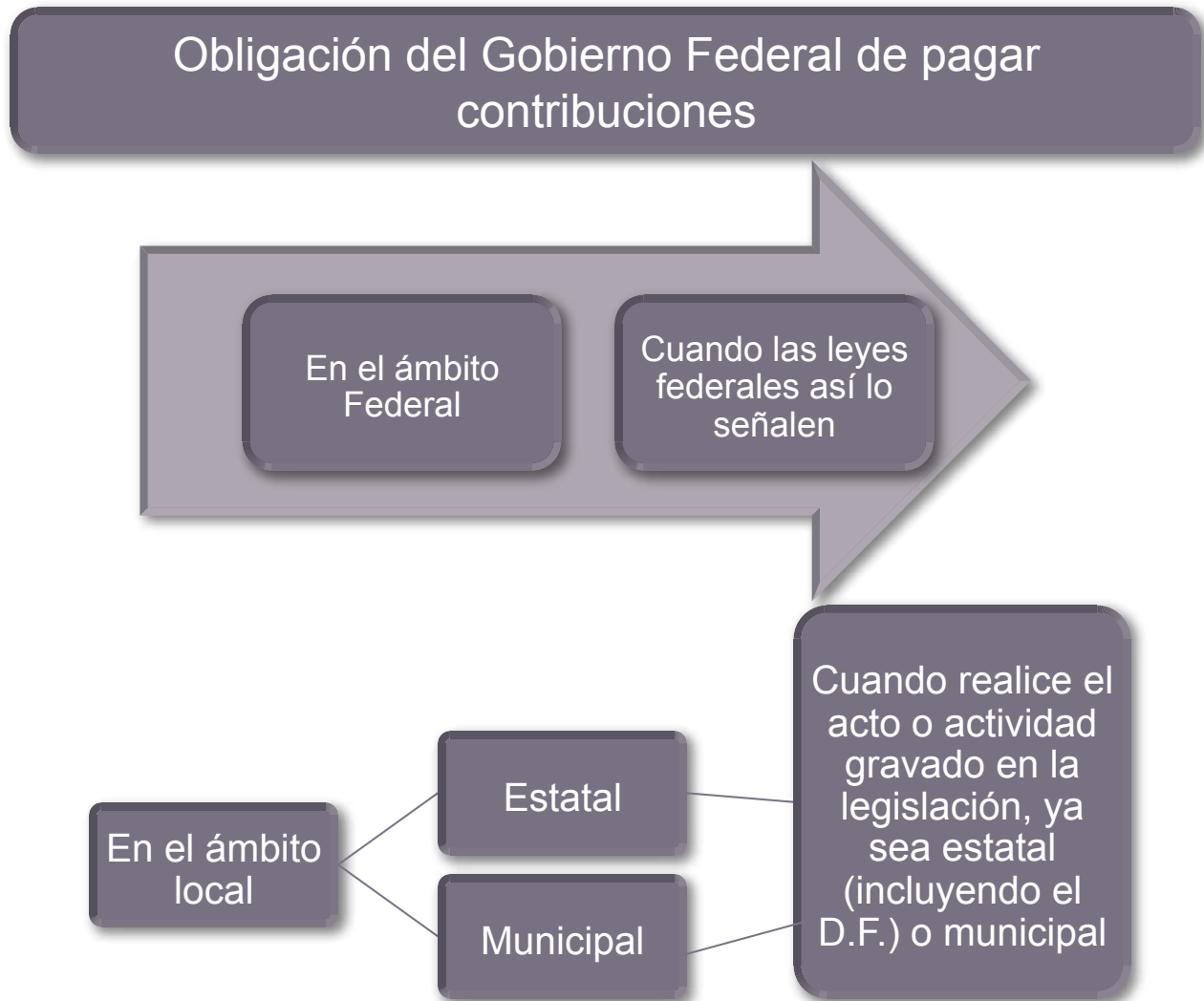


Fiscal de la Federación, dispone que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen. Esto es, no se le libera del pago de contribuciones federales⁹.

Como se dijo, que en el sistema fiscal nacional, no existe impedimento constitucional para que el Sector Público Federal pague contribuciones. Por otro lado, será en su caso la legislación estatal, la que establezca si la libera o no del pago de contribuciones.

⁹ Por su parte, del inciso c) de la fracción IV del artículo 115 constitucional, se desprende que respecto de las contribuciones a la propiedad inmobiliaria, sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, 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. Como se puede advertir, de esta disposición también se desprende la obligación del Sector Público Federal de pagar en su caso, contribuciones a la propiedad inmobiliaria, que determinen las legislaturas de los estados en beneficio de los municipios.

Gráfico 6



Bajo esta tesis, en caso de que un ente público del Gobierno Federal realice el supuesto normativo que genera alguna contribución estatal, se convierte en sujeto pasivo del mismo. Sobre este particular se pronunció el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a que este órgano jurisdiccional es obligado a pagar el impuesto sobre nóminas¹⁰:

10 No. Registro: 165.215; Tesis aislada; Materia(s): Administrativa; Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: XXXI, Febrero de 2010; Tesis: P. XX/2010; Página: 30

NÓMINAS. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN ES SUJETO PASIVO DE ESE IMPUESTO, PORQUE AL REALIZAR PAGOS POR CONCEPTO DE REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL DE SUS SERVIDORES, REVELA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

El objeto del impuesto local sobre nóminas o sobre remuneraciones al trabajo personal lo constituyen los pagos en dinero o en especie

que por ese concepto erogue el patrón, de modo que basta la realización de ese evento para la actualización del hecho imponible, lo cual refleja, en forma mediata, la existencia de la capacidad contributiva de la persona que lleva a cabo la erogación. **Por lo anterior, si la Suprema Corte de Justicia de la Nación como patrón equipado realiza erogaciones para remunerar en dinero o especie los servicios prestados por sus trabajadores, debe considerarse como sujeto pasivo del tributo al actualizarse los supuestos del hecho imponible**, ya que para la imposición indirecta sólo se requiere que el gasto, erogación o pago revele una fuente de riqueza para dar origen a la obligación tributaria pues, por sí mismos, son demostrativos de capacidad contributiva.

Las contribuciones se deben de establecer de acuerdo con nuestra Carta Magna, cumpliendo entre otros el principio constitucional de proporcionalidad. De la tesis que a continuación se transcribe, se deduce que por la circunstancia de que un ente público federal tenga una asignación presupuestaria y no cuente con recursos propios originados a partir de una actividad económica generadora de riqueza, no significa que carezca de capacidad para cubrir contribuciones, así lo determinó el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹¹:

11 No. Registro: 165.214; Tesis aislada; Materia(s): Administrativa; Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: XXXI, Febrero de 2010; Tesis: P. XXI/2010; Página: 31

NÓMINAS. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN TIENE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA PARA EFECTOS DE ESE IMPUESTO LOCAL, A PESAR DE QUE REALICE LA FUNCIÓN PÚBLICA DE IMPARTIR JUSTICIA CON RECURSOS PÚBLICOS PRESUPUESTADOS.

*Conforme a los artículos 4, fracción II, 24, fracción III, 25, primer párrafo, primera parte, 33, fracción I, 47, primer párrafo y 64 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, el Poder Judicial de la Federación (como ejecutor de gasto autónomo) y, en consecuencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación contará anualmente con los recursos públicos necesarios para el desarrollo óptimo de sus fines públicos y, en particular, para cubrir las contribuciones que le corresponda, entre ellas, el impuesto local sobre nóminas o sobre remuneraciones al trabajo personal, de manera que tal asignación la efectúa la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, con antelación a la realización del hecho imponible. **En ese tenor, la circunstancia de que el Alto Tribunal tenga una asignación presupuestaria con cargo a la partida o concepto respectivo, y no cuente con recursos propios originados a partir de una actividad económica generadora de riqueza, entendida como aquella que tiene por objeto la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, no significa que***

“Cuando cada orden de gobierno legisla en materia tributaria dentro de su competencia constitucional, no se puede decir válidamente que la legislación de un orden de gobierno tenga un nivel jerárquico más elevado que otro”

carezca de capacidad contributiva para cubrir el tributo de referencia, pues a éste le resulta ajena toda situación específica o particular del contribuyente y, por ende, no trasciende a la imposición el tipo de actividad que efectúe, la naturaleza de los servicios que presta, o bien, el origen de los recursos empleados al realizar las erogaciones gravadas o con los que hace frente a la obligación tributaria, ya que sólo basta que lleve a cabo la remuneración correspondiente para que se concrete el hecho imponible.

...”

Existe la opinión que señala que los entes públicos federales sólo participan en su calidad de sujetos activos en las relaciones tributarias, situación que no es así tratándose del pago de contribuciones locales. De esta forma se pronunció la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹²:

12 No. Registro: 165.218; Tesis aislada; Materia(s): Administrativa; Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: XXXI, Febrero de 2010; Tesis: P. XXIII/2010; Página: 28

“NÓMINAS. EL CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL NO TIENE EL CARÁCTER DE SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO RELATIVO. Conforme a la distribución competencial realizada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **la potestad tributaria para el caso del impuesto sobre nóminas o sobre remuneraciones al trabajo personal corresponde a las entidades federativas y al Distrito Federal**, de manera que sólo a ellos, como sujetos activos, atañe la facultad para determinar el hecho imponible que dará lugar a esa contribución necesaria para cubrir el gasto público en sus respectivas esferas competenciales y, en consecuencia, la fijación de sus elementos esenciales (sujetos, objeto, base, tasa y época de pago) mediante disposiciones formal y materialmente legislativas. **En virtud de lo anterior, el Consejo de la Judicatura Federal no puede situarse con carácter de sujeto activo de la relación tributaria en el impuesto aludido, ya que tal atribución escapa a la esfera de competencia que constitucionalmente le corresponde, por quedar conferida a las entidades federativas y al Distrito Federal.**”



JESÚS CONDE MEJÍA

Secretario de Finanzas del Estado de San Luis Potosí y representante del Grupo Zonal 5 de la CPFF

Gráfico 7

Consideraciones de la constitucionalidad del establecimiento de contribuciones en que es sujeto pasivo la Federación

No existe prohibición constitucional para ello en

La constitución del país

La regulación que norma la coordinación fiscal

La obligación constitucional de contribuir al gasto público comprende a las personas físicas y morales, ya sean de naturaleza pública o privada

En caso de que la Federación realice un acto o actividad gravada por la legislación fiscal local deberá cubrir la contribución correspondiente, salvo que la normatividad estatal la exente

8. IRREGULARIDAD CONSTITUCIONAL DEL ESTABLECIMIENTO DE LIMITACIONES A LAS POTESTADES IMPOSITIVAS DE LOS ESTADOS EN LA LEGISLACIÓN FEDERAL

Si el modelo de estado federal que adoptó nuestro país implica esferas competenciales de órdenes de gobierno distintos, las competencias de cada orden de gobierno en el caso mexicano las encontramos en nuestra Constitución.

Por lo anterior, cuando cada orden de gobierno legisla en materia tributaria dentro de su competencia constitucional, no se puede decir válidamente que la legislación de un orden de gobierno tenga un nivel jerárquico más elevado que otro, ya que cada una regula las materias que le corresponden, por lo que en caso de cualquier contradicción entre legislaciones de diferentes esferas de gobierno, deberá verificarse cuál de ellas fue emitida por la autoridad que actuó dentro de su esfera competencial, atendiendo al principio de reserva establecido en el artículo 124 constitucional. Sobre este particular se transcribe la siguiente tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹³:

JERARQUÍA NORMATIVA. ES INEXISTENTE ENTRE LAS LEYES REGLAMENTARIAS EXPEDIDAS

13 No. Registro: 165.230; Tesis aislada; Materia(s): Constitucional; Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: XXXI, Febrero de 2010; Tesis: P. IX/2010; Página: 26

POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN QUE SE LIMITAN A INCIDIR EN EL ÁMBITO FEDERAL Y LAS LEYES EXPEDIDAS POR LAS LEGISLATURAS DE LOS ESTADOS.

La legislación federal no condiciona el contenido de la normativa que compete expedir a las Legislaturas Locales, por lo que si todas las leyes expedidas por el Congreso de la Unión para regular una materia reservada expresamente en la Constitución General a la Federación tienen la misma jerarquía, independientemente de que expresa o implícitamente deriven de lo previsto en una norma específica de la propia Constitución, se concluye que tampoco existe jerarquía entre las leyes federales que nominal o materialmente se consideren reglamentarias de ésta y las emitidas por las Legislaturas de los Estados, por lo que para solucionar cualquier contradicción entre ambas deberá verificarse cuál de ellas fue emitida por la autoridad que actuó dentro de su esfera competencial, atendiendo al principio de reserva establecido en el artículo 124 constitucional, y en observancia de la jurisprudencia 3a./J. 10/91 de la otrora Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “LEGISLACIONES FEDERAL Y LOCAL. ENTRE ELLAS NO EXISTE RELACIÓN JERÁRQUICA, SINO COMPETENCIA DETERMINADA POR LA CONSTITUCIÓN. ...”



- **EL CASO DEL SEGURO SOCIAL, ¿UN CASO ESPECIAL?**

Un ejemplo de una disposición federal que regula una atribución que corresponde a las legislaturas de los estados, es el artículo 254 de la Ley del Seguro Social¹⁴, que establece limita-

ciones a la potestad tributaria de las entidades federativas, invadiéndose así el campo de atribuciones que constitucionalmente les corresponden a las entidades federativas (incluyendo al Distrito federal) en ejercicio de su soberanía tributaria.

Ahora bien, podemos mencionar que de los artículos 1¹⁵ y 2¹⁶ de la Ley de Hacienda del Estado de Guanajuato, los entes federales (entre ellos desde luego el Instituto Mexicano del Seguro Social) están obligados al pago del impuesto sobre nóminas.

Se puede apreciar que existe contradicción entre el artículo 254 de la Ley del Seguro Social y los artículos 1^o

¹⁴ Este numeral señala “Artículo 254. El Instituto Mexicano del Seguro Social, sus dependencias y servicios, **no serán sujetos de contribuciones federales, estatales y municipales.** La Federación, los Estados, el Gobierno del Distrito Federal y los Municipios, no podrán gravar con impuestos su capital, ingresos, rentas, contratos, actos jurídicos, títulos, documentos, operaciones o libros de contabilidad, aun en el caso de que las contribuciones, conforme a una Ley general o especial fueran a cargo del Instituto como organismo público o como patrón. En estos supuestos se consideran comprendidos los impuestos indirectos y el franqueo postal. El Instituto y demás entidades que formen parte o dependan de él, estarán sujetos únicamente al pago de los derechos de carácter municipal que causen sus inmuebles en razón de pavimentos, atarjeas y limpia, así como por el agua potable de que dispongan, en las mismas condiciones en que deben pagar los demás causantes. Igualmente estarán sujetos a los derechos de carácter federal correspondientes a la prestación de servicios públicos.”

¹⁵ Este precepto establece que es el objeto del impuesto sobre nóminas los pagos efectuados en dinero o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les dé, dentro del territorio del Estado.

¹⁶ Este numeral establece que son los sujetos de este impuesto las personas físicas y morales que efectúen los pagos en dinero o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, incluyendo en forma específica, como sujetos, entre otros a la Federación, sus entidades paraestatales y los organismos autónomos.

y 2º de la Ley de Hacienda del Estado de Guanajuato. En este caso, debe aplicarse la legislación tributaria local, tal y como quedó establecido en la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe¹⁷:

“NÓMINAS. CONFORME AL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL CELEBRADO ENTRE LA FEDERACIÓN Y EL ESTADO DE GUANAJUATO, LA LEGISLATURA LOCAL PUEDE ESTABLECER UN IMPUESTO QUE GRAVE LAS EROGACIONES REALIZADAS POR ESE CONCEPTO POR EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

Tomando en cuenta los efectos que la celebración del citado Convenio -publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1979- provoca en la esfera competencial de las Legislaturas Locales, precisados en la jurisprudencia 2a./J. 17/2001 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL.”, así como lo previsto en los artículos 14, penúlti-

mo párrafo, y 41, 42 y 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y 2o., fracción II, y 27, 28 y 29 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, al tenor de los cuales los Estados de la República que hayan celebrado un convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no podrán mantener impuestos locales sobre los actos y actividades por los que deban pagarse esos impuestos federales o sobre las prestaciones o contraprestaciones que de ellos deriven, ni sobre la producción, distribución o almacenamiento de bienes, cuando por su enajenación deban pagarse aquéllos, y en virtud de que esos tributos federales (IVA e IEPS) no gravan el servicio consistente en la prestación de un trabajo personal subordinado, se concluye que el Congreso del Estado de Guanajuato puede ejercer su potestad tributaria para gravar las nóminas erogadas por el Instituto Mexicano del Seguro Social, por lo que la contradicción entre lo previsto en los artículos 1o. y 2o. de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato y el diverso 254 de la Ley del Seguro Social debe resolverse en el sentido de que prevalece la normativa local y, por ende, la citada entidad paraestatal federal está vinculada al cumplimiento de las obligaciones que legalmente se le imponen, en su carácter de contribuyente, del impuesto sobre nóminas del Estado de Guanajuato. ...”

17 No. Registro: 165.219; Tesis aislada; Materia(s): Administrativa; Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: XXXI, Febrero de 2010; Tesis: P. XIII/2010; Página: 26

Gráfico 8

Jerarquía normativa

No existe entre una ley federal y una estatal

En caso de contradicción de normas deberá prevalecer la emitida por la autoridad que actuó dentro de su ámbito competencial, atendiendo al principio de reserva establecido en el artículo 124 constitucional

Por ello la legislación federal que en su caso establece liberación de pago de contribuciones estatales invade la competencia tributaria de las entidades federativas

Conclusiones:

Primera. Las entidades federativas no tienen prohibición constitucional para gravar con contribuciones locales a los entes del Sector Público Federal.

Segunda. De la regulación que rige la coordinación fiscal, no existe impedimento para que las entidades federativas establezcan impuestos que recaigan en su caso en el Sector Público Federal.

Tercera. Las entidades federativas pueden establecer contribuciones que en su caso deban cubrir las dependencias federales de cualquiera de los Poderes de la Unión, sus organismos públicos y, aún los órganos autónomos, por serles aplicables los mismos criterios establecidos en este análisis.

Cuarta. El legislador de cada estado al diseñar las contribuciones que establezcan, tiene la potestad de determinar a cuales personas se les libera-

rá de cubrir el pago de éstas. En caso de que la propia legislación de la entidad federativa, dispense el pago de contribuciones a las dependencias del Gobierno Federal, se considera que se tendrá que evaluar si es conveniente que prevalezca esa situación o modificar la legislación para que tributen el Gobierno Federal en el ámbito local.

Quinta. En caso de que la legislación local de alguna entidad federativa no libere de pago de contribuciones a las dependencias federales, pero hasta el momento no se les haya hecho efectivo su cobro, no existe ningún impedimento jurídico para iniciar las gestiones legales para lograr su percepción.

Ricardo Hernández Salcedo es Contador Público; Abogado; Maestro en Impuestos por el Instituto de Especialización para Ejecutivos, A.C.; y actualmente se desempeña como Consultor Investigador en el INDETEC. rhernandezs@indetec.gob.mx