



Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas, Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal

REVISTA

Algunas reflexiones en torno a la metodología básica para la interpretación de normas fiscales (Segunda parte)

La prueba pericial contable

Inversión extranjera directa como estrategia de crecimiento en México y su impacto sobre el ingreso nacional y la desigualdad

La necesidad de un sistema nacional anticorrupción

Contribuciones de técnica legislativa en el diseño jurídico de legislaciones fiscales



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

DIVISIÓN DE CONTADURÍA

CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

Directorio

Mtro. Itzcóatl Tonatiuh Bravo Padilla

Rector General de la Benemérita Universidad de Guadalajara

Dr. Miguel Ángel Navarro Navarro

Vicerrector de la Benemérita Universidad de Guadalajara

Mtro. José Alfredo Peña Ramos

Secretario General de la Benemérita Universidad de Guadalajara

Mtro. José Alberto Castellanos Gutiérrez

Rector del CUCEA

Dr. José Alberto Becerra Santiago

Secretario Académico del CUCEA

Mtro. José David Flores Ureña

Secretario Administrativo del CUCEA

Dr. Marco Antonio Daza Mercado

Director de la División de Contaduría

Mtro. Cristian Omar Alcantar López

Secretario de la División de Contaduría

Mtro. Javier Ramírez Chávez

Jefe del Departamento de Auditoría

Dr. Alejandro Campos Sánchez

Jefe del Departamento de Contabilidad

Dra. Martha Elba Palos Sosa

Jefe del Departamento de Finanzas

Dra. Gloria María Plascencia de la Torre

Jefe del Departamento de Impuestos

Miguel Ángel Serrano Núñez

Jefe de la Unidad de Producción Editorial

Consejo editorial

Consejo Editorial

INTERNOS

Mtro. Francisco de Jesús Mata Gómez

Mtro. Javier Ramírez Chávez

Mtra. Ana Isabel Barocio Torres

Dr. Alejandro Campos Sánchez

Dra. Martha Elba Palos Sosa

Dr. José Asunción Corona Dueñas

Dra. Gloria María Plascencia de la Torre

Mtra. Miriam Judith Macías Ocampo

EXTERNOS

Universidad Cooperativa de Colombia (Colombia)

Mtra. María Victoria Huertas de Mora.

Universidad de Camagüey (Cuba)

Dra. Ana de Dios Martínez

Universidad de Chile (Chile)

Mtro. Mario Radrigán Rubio

Universidad de los Andes (Venezuela)

Mtro. Mario Alberto García Müller

Universidad Nacional Autónoma de México

Dra. Irma Manríquez Campos

Universidad de Sonora

Dra. Luz Olivia Sánchez Ramírez

Universidad de Colima

Dr. Sergio Iván Ramírez Cacho

Universidad Veracruzana

Dr. Oscar González Muñoz

Universidad Autónoma de Morelos

Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado

Mtro. Cristian Omar Alcantar López

Director de la Revista

Dr. Marco Antonio Daza Mercado

Editor Responsable

Mirka Susanna Sarajärvi

Diseño de Portada

Contribuciones de técnica legislativa en el diseño jurídico de legislaciones fiscales

Esmeralda Álvarez Ascencio*
Gloria María Plascencia de la Torre**

Resumen

El presente análisis aporta los elementos de una técnica legislativa en materia fiscal, para ello, se considera, convergen tres aspectos: el legislativo, el jurídico y el fiscal. Así mismo, se busca suministrar elementos útiles a los legisladores y a los demás sujetos encargados de crear normas jurídicas para el mejoramiento técnico de las leyes en la materia. Este documento también nos permite analizar desde una perspectiva amplia lo que las entidades federativas deben ajustar en el área de ingresos en relación al aspecto jurídico.

Palabras clave: técnica legislativa, diseño jurídico, entidades federativas.

Abstract

This analysis provides the elements of a legislative technique in tax matters, for it is considered three aspects converge: the legislative, legal and tax. Likewise, it seeks to provide useful elements to legislators and other individuals responsible for creating legal standards for the technical improvement of such laws. Likewise, this document allows us to analyze from a broad perspective what the states must adjust in the area of revenue in relation to the legal aspect

Key words: legislative technique, tax design, states.

Introducción

La técnica legislativa en México se ha tomado en cuenta únicamente por parte de los legisladores, porque como su nombre lo indica es una técnica principalmente para el Poder Legislativo; sin embargo, hay otros actores emisores de normas, como el Poder Ejecutivo, el cual elabora leyes o realiza reformas y las somete a los Congresos para su aprobación.

Para el diseño de normas jurídicas se considera conveniente tener conocimientos legislativos. Legislar es todo un arte que se debe deleitar, pues no solo bastan conocimientos legislativos, sino tener conocimientos específicos en la materia, en este caso en materia fiscal.

La técnica legislativa ha de ser un instrumento con las herramientas para suministrar elementos útiles a los encargados de producir las normas jurídicas, desde

reglamentos hasta reformas constitucionales. De ahí la significación de contar con expertos en las áreas a legislar, para que las disposiciones jurídicas sean sencillas y claras, y que las autoridades judiciales y dependencias del Poder Ejecutivo no tengan confusión al interpretarlas y aplicarlas. El fin de esto es disponer de un sistema jurídico sencillo y propiciar un Estado de derecho, es decir, que la ley se acate por gobernantes y gobernados para generar desarrollo social, cultural, político, jurídico y económico. Ningún orden jurídico se mantiene por sí mismo puesto que es necesaria la presencia del poder público y que éste se someta a la ley (Muro, E., 2004: 1).

A continuación abordaremos a grandes rasgos lo que las entidades federativas deben tomar en cuenta en materia de ingresos respecto a sus ordenamientos jurídicos a fin de efectuar los ajustes en su diseño tributario, utilizando técnicas legislativas adecuadas, esto con independencia de los estudios económicos, administrativos, políticos, etc.,

* esmealas@gmail.com.

** gloriaplascencia@gmail.com

GRÁFICO 1



Fuente: CPEUM 2016 "Obligación Constitucional y Potestades tributarias".

que deban realizar las mismas, ya que no es tarea fácil legislar, pues ajustar sus diseños tributarios es todo un conjunto de factores que se relacionan entre sí.

Mencionaremos, por ser de interés para su análisis, los ordenamientos jurídicos de las entidades federativas: la Ley de Ingresos, las leyes de Hacienda, los códigos fiscales o financieros, según sea el caso, los reglamentos y, por último, los convenios de adhesión administrativa; no sin antes resaltar que un análisis va más allá de lo que aquí se señala, incluyendo la existencia de más ordenamientos jurídicos para su estudio ya puestos en la práctica.

Planteamiento

Hoy en día las entidades federativas muestran preocupación por armonizar sus leyes y reajustar sus diseños normativos a las reformas actuales, pero se infiere que restan importancia a la técnica legislativa y a los elementos indispensables en el diseño jurídico tributario.

Desarrollo

Importancia de la técnica legislativa en la formulación de leyes

Partiendo del artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la federación, estado o municipio en que residan (en 1993 se agrega el Distrito Federal). Y

siguiendo con nuestro análisis de numerales de la Constitución Federal, el artículo 40 señala que es voluntad del pueblo constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos pero unidos en una federación; el artículo 43 indica que la Ciudad de México es parte integrante de la federación, y el 44 hace referencia al asiento de los poderes. El artículo 124 dispone que las facultades no otorgadas a la federación se entienden reservadas a los estados.

Por otro lado, el artículo 73 establece en la fracción VII que es facultad del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. La fracción XXIX hace referencia a las fuentes de imposición exclusivas del Congreso Federal. En los artículos 115, 117 y 118 se establecen las fuentes exclusivas de los estados y municipios, así como algunas limitaciones y prohibiciones (Uresti, 2011: 98) (Véase gráfico 1). Con lo anterior nos damos cuenta como la federación, los estados y los municipios tienen atribuciones, limitaciones y prohibiciones, pero principalmente que el artículo 31, fracción IV, engloba los principios constitucionales tributarios que nunca debemos perder de vista en los impuestos, pues de ahí va a depender mucho que nuestro diseño sea acorde a la Constitución y por lo tanto sea válido.

En el diagrama se observan las facultades expresamente designadas a la federación y las concurrentes con las entidades federativas. Para las entidades federativas y su interés en legislar, es conveniente saber cuáles facultades no están otorgadas a la federación y armonizar sus leyes o diseñarlas en conjunción con la técnica legislativa. "El fun-

damento que debe tener claro todo legislador es la “Ley”¹ (Guastini, R, 2000: 13-17), es decir, “la ley debe ser expresada en lenguaje común y lenguaje jurídico (sentido formal, material y mixto)”.

Por tanto se cree que la técnica legislativa no solo debe versar sobre la redacción u ortografía de las normas, sino que va más allá de una simple redacción (Pedroza, T., Cruz, J., 2000:39-77). Por otro lado, es evidente que la iniciativa, la discusión, la aprobación y la publicación de una norma jurídica tienen un carácter político y uno técnico. Habrá que reconocer que en ocasiones no es sencillo distinguir entre lo político y lo técnico. Por ejemplo, la claridad con la que se redacta una norma es de carácter técnico, sin embargo, aprobar una norma con redacción oscura con el propósito de no hacerla aplicable implica que lo técnico sea a la vez político. Bajo la distinción entre lo político y lo técnico podemos señalar lo siguiente: 1. Lo estrictamente político contiene las posiciones ideológicas de los partidos políticos y grupos de interés. 2. Lo técnico se refiere a las características formales que debe tener un texto normativo, como son: el uso del lenguaje, su estructura lógica, brevedad, claridad; y la inserción armónica dentro del sistema jurídico, es decir, de su cumplimiento con las reglas de reconocimiento (constitucionalidad y legalidad) (Pedroza, T., Cruz, J., 2000: 39)

En el análisis llamado “El proceso de producción legislativa, un procedimiento de diseño institucional”, de Reyes Rodríguez Mondragón (2000: 79-91), este autor hace una reflexión acerca de una hipótesis planteada sobre una mala técnica legislativa en el sistema jurídico y lo asocia al proceso de producción legislativa. Menciona que las leyes son como instituciones. En relación a este interesante tema, lo que encontramos destacable es el proceso de producción legislativa, el cual es representado a través de un cuadro que resulta enriquecedor tanto para aquellos conocedores como no conocedores del derecho, por lo que hace que los actores que participan en dicho proceso tengan tanto rela-

ciones políticas como jurídicas, además de que habla de los responsables del diseño del sistema jurídico y menciona diferentes etapas legislativas. Se cree que este autor se basa en un método descriptivo; sin embargo, lo que se destaca de esta investigación para este análisis en materia fiscal

Cabe señalar que el tema de los “proyectos de ley” resulta interesante cuando se va a diseñar toda una ley o una reforma, pues un proyecto ya es algo más global y es comúnmente usado por los creadores de normas. Se cree que el manejo de proyectos de ley es básico para la creación o reforma de una ley: “precisar el nombre que lleva la ley”, ya que se han dado casos donde el objeto de alguna ley en particular no coincide con el nombre de la ley y a partir de ahí crea una incertidumbre jurídica para el contribuyente o gobernado, según sea el caso.²

Hay un estudio denominado “La racionalidad lingüística³ en la producción legislativa” de María Bono López

1 De acuerdo con Ojeda, R. (s/f: 158-159) “... es de importancia señalarse que a diferencia de la anterior Ley de Amparo, la actual abandonó el concepto de “leyes” para ser sustituido por el de “normas generales”, término más amplio que permite hacer procedente el amparo no sólo contra leyes del fuero federal y común sino también contra tratados internacionales que no refieran a derechos humanos, y reglamentos expedidos por el titular del ejecutivo federal y local”.

2 El IETU es la versión enmendada por los legisladores de la propuesta de la Secretaría de Hacienda de un nuevo impuesto de tipo directo que proponía gravar con una tasa uniforme de 19 por ciento los ingresos de las empresas conseguidos por la enajenación o renta de bienes y la prestación de servicios. Su versión original, denominada Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU), remitida a los legisladores el 20 de junio de 2007, limitaba las posibilidades de deducción a los gastos para la formación bruta de capital, las erogaciones correspondientes a la adquisición de bienes, así como los pagos por renta de bienes y servicios empleados en las actividades generadoras de ingresos. La CETU, además, proponía acreditar en su caso el impuesto sobre la renta (ISR) y el impuesto sobre el activo efectuados por las unidades de producción y servicios. En otras palabras, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) era un impuesto aplicable en México. La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que fue aprobada por el Congreso de la Unión el 1º de junio de 2007 y entró en vigor el 1 de enero de 2008, formó parte del paquete de Reforma Fiscal propuesto por el Poder Ejecutivo hasta que fue abrogado en 2013 con la nueva reforma fiscal del presidente Enrique Peña Nieto. Conforme a lo previsto en el artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única vigente, estaban obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única las personas físicas (con actividad empresarial o régimen intermedio) y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen. El problema de elegir y establecer el nombre de una ley cuando no coincide con su objeto son los amparos de los contribuyentes y la inconstitucionalidad de una ley. Este impuesto, a pesar de que como su nombre lo indicaba iba dirigido a las empresas, se tuvo que reformar pues no gravaba solo a las empresas. Lamentablemente la Corte señala que la Ley no es un diccionario para estar precisando cada concepto, por lo que con esa ley hubo mucho desconcierto tanto en los empresarios como en los particulares.

3 Alberto del Real, en su artículo “Cuestionamiento contem-

(2000: 159-193); el subtema más destacable en este apreciado análisis es el llamado “Ambigüedad y vaguedad de los enunciados”, pues se cree que tales aspectos son consecuencia de una mala técnica legislativa y por lo tanto una interpretación desproporcionada tomada de algo poco preciso. Bono hace mucho hincapié en el lenguaje y el análisis más profundo al plasmar una norma (derecho comparado y otras fuentes del derecho). Este subtema que maneja Bono, definitivamente es un complemento a los elementos de la técnica legislativa.

Una contribución importante de técnica legislativa es un estudio que se hizo sobre el tema “Órganos legislativos y órganos judiciales.”⁴ Algunos elementos para el análisis de cuestiones de técnica legislativa”, de Luis Raigosa (2000: 195-208). En este artículo Raigosa menciona que tiene estudios anteriores en relación al tema en análisis. Lo que nos llamó la atención de su publicación fue el motivo que

poráneo del ideal de certeza en el derecho”, se basa en la corriente de G. Zagrebelsky, donde maneja la vaguedad de las normas, las lagunas, antinomias. Lo que lleva a Zagrebelsky a afirmar que la mejor característica que describe como es hoy el derecho es la ductilidad. El entiende la ductilidad como la catalogación que permite expresar “el carácter esencial del derecho en los Estados Constitucionales actuales”. La ductilidad del derecho es la característica o sello que asume el derecho cuando es redactado legislativamente en un lenguaje vago a fin de hacer posible el valor del pluralismo que singulariza a las sociedades democráticas. La vaguedad es por tanto la fuente principal que genera *border line cases* susceptible de derivar en indeterminación jurídica.

4 En materia tributaria el debate se genera en los municipios porque no son órganos legislativos y no tienen poder tributario y muchos reglamentos no son aprobados por el órgano legislativo y se da el conflicto. La república mexicana está formada por tres poderes: ejecutivo legislativo y judicial. Todos los estados se dividen en municipios, la entidad política autónoma más pequeña de México. Los municipios son gobernados por un ayuntamiento presidido por un presidente municipal y con el apoyo de regidores y síndicos, cuyo número se establece en las constituciones de los estados a los que pertenecen. Desde 1917 no existe ninguna entidad intermedia o intermediaria entre los municipios y los gobiernos estatales. Los municipios autónomos se conocen como “municipios libres” constitucionalmente.

Los municipios son responsables de proveer los servicios públicos de las localidades, entre ellos agua potable, drenaje, alumbrado público, seguridad pública, regulación del tráfico, mantenimiento de los parques, jardines y cementerios, y la planeación urbana. También participan en la educación pública, en los servicios de rescate y emergencia, la protección ambiental y en el mantenimiento de los parques y monumentos históricos. Desde 1983 tienen la facultad de recaudar impuestos prediales y otros pagos, aunque pueden obtener más fondos de los gobiernos de los estados y el gobierno federal.

lo llevó a los mandamientos de un legislador, mismos que a continuación se transcribe:

El orden de estos mandamientos atiende a la siguiente razón: se privilegia la Constitución como el elemento normativo fundamental de todo orden jurídico. Los mandamientos del segundo al noveno se sustentan en cinco racionalidades o formas de comportarse racionalmente conforme a cinco diferentes criterios que fueron señalados por Atienza (2000), de manera que se cubren los aspectos de legitimidad, eficiencia, eficacia, sistematicidad y comunicabilidad que pueden exigirse a toda norma. Finalmente, el décimo mandamiento prescribe tomar en cuenta el punto de vista judicial para elaborar buenas leyes.

“Los diez mandamientos son:

- Primero: Respetarás la Constitución sobre todas las cosas.
- Segundo: No matarás los valores fundamentales del orden jurídico.
- Tercero: Honrarás los intereses de los padres de la ley, para que la ley pueda servir a esos intereses con flexibilidad por el resto de su vida, y las vidas de sus descendientes.
- Cuarto: No hurtarás la aplicabilidad de la ley, incorporando medios legales inadecuados a los fines perseguidos.
- Quinto: No cometerás contradicciones.
- Sexto: Te abstendrás de caer en imprevisiones innecesarias.
- Séptimo: No desearás las ambigüedades.
- Octavo: Te abstendrás de cometer vaguedades, sin contar con una buena justificación.
- Noveno: Te guardarás de cometer repeticiones y legalismos, y evitarás la verborrea, en la medida de lo posible.
- Décimo: Recuerda las reglas de interpretación de las leyes, para que los tribunales no tomen la palabra del legislador en vano.” (Raigosa, L., 2000: 200-201).

Como se mencionó anteriormente, Raigosa tiene un ensayo⁵ referente a lo que deben tomar en cuenta legisladores y jueces, es decir, a la relación que debería existir entre el poder legislativo y el judicial, sin embargo, el motivo que

5 “La ley del juez y el juicio del legislador” Cámara de Diputados (s/f). Recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/cronica57/contenido/cont3/ensayo.htm> visto 22 de octubre de 2015.

lo movió a crear los diez mandamientos es expuesto en el siguiente argumento:

Con la decisión de la SCJN de permitir el cobro de intereses sobre intereses, y la consiguiente impugnación de una parte considerable del actual cuerpo legislativo, renace la polémica sobre la relación existente entre la ley y su aplicación. Tema que, bajo la idea de que una ley bien elaborada tendría que traducirse en justicia segura al ser aplicada, ha sido estudiada desde los griegos hasta Kant, quienes han intentado contestar a la pregunta de ¿cuándo una ley es una buena ley? Cuestión, a lo que el autor de este artículo responde: cuando, al confeccionarla, se respete a la Constitución sobre todas las cosas, se tomen en cuenta los diez mandamientos del buen legislador y no se deje de lado el diálogo entre el poder legislativo y el poder judicial.

Buscando más contribuciones para conocer la importancia de técnica legislativa en el diseño de normas, se encontró un trabajo interesante llamado “Los objetos de las leyes, los reenvíos legislativos y las derogaciones tácitas”,⁶ de Miguel Carbonell (2000: 209-224); el análisis al cual llegamos con este autor es completamente satisfactorio para el objetivo del presente trabajo, ya que Carbonell primeramente hace mención de la importancia que debe existir no solo en el contenido de las normas, sino también en el cómo son creadas. Menciona que una defectuosa técnica legislativa puede conllevar a que muchas leyes no se cumplan en la práctica; por lo tanto las políticas públicas diseñadas no se cumplen con éxito si las normas están mal diseñadas, siendo poco claras, complicadas o contradictorias. Comen-

ta que los legisladores están sometidos a presiones políticas y sociales. Carbonell escribe algo importante, como escoger el título de una ley y explica que debe coincidir con el objeto de la misma, esto es interesante ya que esto puede traer como consecuencia una inconstitucionalidad de una ley dejando en incertidumbre al gobernado. Así mismo, hace mención de los reenvíos y derogación de leyes.

Carbonell señala: “las leyes deben contener un sólo objeto, una regulación esencialmente unitaria, misma que debe ser reflejada dentro de lo posible en el título de las mismas”. Es decir, en todo su capítulo resalta la importancia de una buena técnica legislativa pues nos señala diferentes consecuencias ante la presencia de una mala técnica. Así pues, el capítulo en análisis se considera de gran aportación a la obra de los “elementos de la técnica legislativa” pues consideramos que coincide con el objetivo de la obra al señalar que son una serie de estudios en torno a este tema.

Otra investigación relevante para la técnica legislativa es “La derogación”,⁷ de Marina Gascón Abellán (2000: 225-242), es considerada con un buen aporte que se puede catalogar como la consecuencia a una mala técnica legislativa. ¿Qué quiere decir esto? Quiere decir que si está mal redactada una ley o es muy ambigua o hay vaguedad se puede optar por derogarla. Las leyes derogadas siguen siendo aplicables a las situaciones surgidas a su amparo antes de la derogación y todavía no agotadas; las derogaciones se relacionan con la política legislativa. Uno debe de ver al momento que aplica la técnica legislativa, las consecuencias que puede traer aquella aplicación mal hecha, y ya se explicó que una es que proceda la derogación de leyes.

Diseño jurídico en las legislaciones fiscales

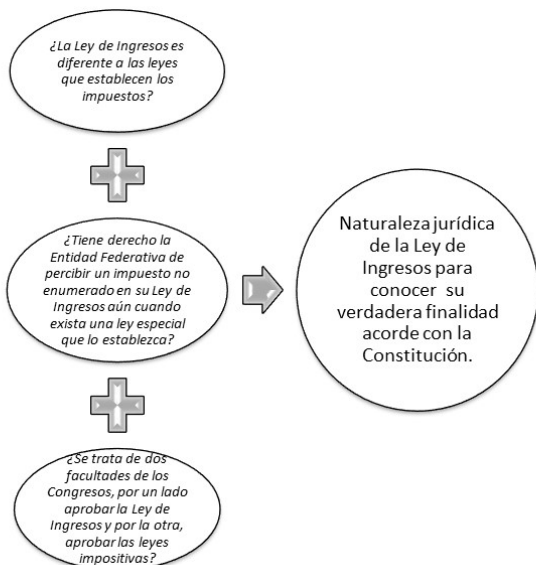
Ley de ingresos

Cuando una entidad federativa desee ajustar su diseño tributario debe poner especial atención a su ley de ingresos, es decir, que lo que se esté manejando en ella concuerde con sus leyes impositivas y que contenga efectivamente

6 Respecto a este tema, Norberto Bobbio, en sus diferentes obras en cuanto al derecho, la política y la norma enriquecen estos temas de técnica legislativa, principalmente lo relativo a las antinomias. Así mismo, Murillo (s/f), basándose en Bobbio, en su obra “Las antinomias en el derecho, el por qué de su origen y el cómo de sus posibles soluciones”, señala que “el presente ejercicio académico tiene como pretensión fundamental analizar las antinomias en el derecho a partir de su estudio y explicación. De cierto es que en la vida cotidiana nos enfrentamos constantemente a contradicciones o incoherencias jurídicas que vulneran nuestros derechos, confunden al lego y a los jurisconsultos los lleva a la dicotomía de aplicar o no el principio de legalidad. Los razonamientos tienen que ver con la observación a un sistema jurídico, fundado sobre el principio de legalidad, y para ello no debe de ser contradictorio, pues atentaría contra los principios de certeza y seguridad jurídica. Imaginemos por un momento la existencia de dos normas incompatibles a cuál de ellas se debería de apegar el sujeto.

7 La práctica de una mala técnica legislativa puede culminar en la derogación de una ley o que la misma se declare inconstitucional; ya que una ley debe apegarse al principio de legalidad para generar certeza jurídica y haya una exacta aplicación de la ley, como ejemplo tenemos la Ley del Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios de 2002, dándosele fin al impuesto suntuario por varias razones, entre ellas porque estaba complicada la definición de los bienes afectados por el gravamen, generando inseguridad jurídica y proliferación de amparos.

GRÁFICO 2



Fuente: Elaboración propia "Importancia de la naturaleza jurídica de las leyes o instituciones"

las estimaciones y costos de los impuestos que se desean recaudar. Conforme a la actual Constitución, la aprobación de impuestos se realiza al expedir la ley respectiva, y cada año se emite un catálogo que enumera los tipos de ingresos y su monto estimado; así mismo, se pueden incluir algunas disposiciones generales, pero los elementos de los diversos impuestos se establecen en las leyes especiales. Hasta 1977, la Constitución no establecía lo que se denominaba en la práctica y en la doctrina "Ley de Ingresos" o "catálogo de contribuciones o tributos". De la redacción de la fracción IV del artículo 74 de la Constitución actual, se derivaron diversos planteamientos, así como el concepto de "Ley de Ingresos o catálogo de contribuciones o tributos".

Cabe destacar la importancia de conocer la naturaleza jurídica de las Instituciones o leyes fiscales para un mejor diseño tributario, de esta manera sabemos de entrada si es constitucional o inconstitucional, incluso el particular lo hace, si quiere impugnar una ley vía amparo se va a la naturaleza de la misma, por ello depende mucho el que lo hagamos bien. De esa forma surgen cuestiones debatidas que son de interés: ¿La Ley de Ingresos es diferente a las leyes que establecen los impuestos? ¿Tiene derecho la entidad federativa de percibir un impuesto no enumerado en su Ley de Ingresos aun cuando exista una ley especial que lo establezca? ¿Se entiende derogada una ley impositiva por el hecho de no aparecer el renglón respectivo en la Ley de Ingresos? ¿De no aprobarse la Ley de Ingresos, las enti-

dades federativas, podrían cobrar impuestos? ¿Se trata de dos facultades de los congresos, por un lado aprobar la Ley de Ingresos y por la otra, aprobar las leyes impositivas? Lo anterior sería más claro si conocemos la naturaleza de la ley de ingresos (Véase gráfico 2)

Si queremos realizar o ajustar un diseño tributario, debemos explorar preguntas de interés que nos auxilien sobre la reflexión de la ley en estudio y tomar en cuenta otros factores, como el derecho comparado entre las entidades federativas. Para respondernos las preguntas anteriores podríamos tomar en consideración diversas opiniones de tratadistas o criterios de la Corte al respecto.⁸ Por ejemplo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha establecido diversos criterios sobre el avance y naturaleza de la Ley de Ingresos y las leyes impositivas.

Respecto a la vigencia de la Ley de ingresos, si deseamos conocer algo de ésta, en una tesis publicada en 1988, el pleno resolvió que la Ley de Ingresos puede ser modificada no obstante tener vigencia de un año, y que no hay impedimento legal alguno para que el Congreso de la Unión, en cualquier tiempo, reforme, adicione, modifique o derogue disposiciones en materia tributaria, siempre que en dichas leyes se respeten los principios tributarios constitucionales.⁹

Así mismo, para un diseño tributario es necesario tener en cuenta que existe la posibilidad de que los contribuyentes con justa razón impugnen vía amparo, la ley de ingresos, por ejemplo, por haber establecido en esta, algún impuesto que viole los principios constitucionales tributarios (Véase gráfico 3).

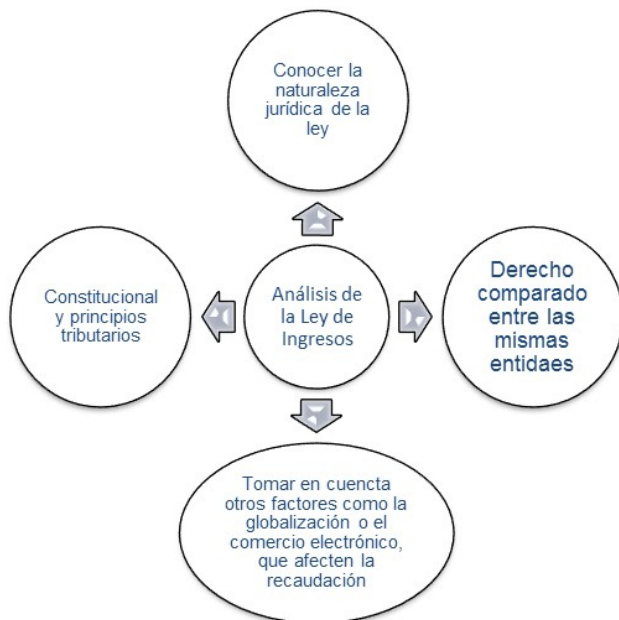
En otro orden de ideas, algo que algunos autores catalogan como desafortunado, es que la Ley de Ingresos no sólo es un catálogo que enumera las fuentes de ingresos (como señala la SCJN) y las estimaciones de recaudación, pues en ella el legislador, al menos en el ámbito federal, ha incluido disposiciones relacionadas con regímenes especiales para algunos organismos descentralizados, estímulos fiscales, tasas de recargos, e incluso en algunos años hasta se han aprobado ahí reformas a las leyes impositivas y al mismo Código Fiscal de la Federación

Quizás muchos de nosotros ignorábamos las consecuencias de no analizar los diversos aspectos y planteamientos antes citados, para ajustar un diseño tributario, pues existe la posibilidad de que los contribuyentes pue-

8 El estudio de la naturaleza jurídica de las Instituciones, leyes o figuras jurídicas, amerita un análisis independiente del presente estudio por ser un tópico de interés.

9 La tesis se dictó bajo el rubro: "Impuestos. Principio de anualidad de los mismos", 8va. Época, SJF, vol. II, pág. 20, 1988.

GRÁFICO 3



Fuente: Elaboración propia, "Análisis de la Ley de Ingresos de las Entidades Federativas"

dan ampararse si no se efectúa un correcto diseño ajustándose a la norma constitucional. A lo anterior hay que agregarle diversos factores, como la globalización, el comercio electrónico, que podrían afectar en la recaudación.

Leyes de hacienda

Las leyes de Hacienda (similares a las leyes especiales del impuesto en el ámbito federal) establecen los particularísimos del gravamen, como los sujetos, el objeto, la tasa, las tarifas, la base de imposición, la época de pago, etcétera. Los impuestos pueden establecerse incluso en la Ley de Ingresos, como lo definió el pleno de la SCJN, o en los transitorios.¹⁰ En tales preceptos se resuelve que algunos impuestos previstos en la Ley de Ingresos o en los artículos transitorios de una ley no son en sí inconstitucionales, puesto que no se viola el artículo 72, inciso f, ya que para la aprobación o reforma del gravamen se observó el procedimiento legislativo, además en que el acto en que se encuentran contenidos es formal y materialmente legislativo, como lo ordena el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

¹⁰ "Leyes de ingresos de la Federación. Pueden establecer impuestos" 7ª. Época, SJF, vol. 26, pág. 57, 1971. "Impuesto establecido en artículo transitorio de una ley. No determina su inconstitucionalidad", 7ª. Época, SJF, vol. 205-216, pág. 165.

GRÁFICO 4



Fuente: Elaboración propia "Principio de Legalidad".

Para una implementación del diseño tributario, las entidades federativas deben abocarse en corroborar que todo tributo este en ley (Véase Gráfico 4), ya sea en las leyes de ingresos o en las mismas leyes de Hacienda. Reconocer cuando pueda existir una inconstitucionalidad, y cuando el tributo no esté cumpliendo con los principios tributarios que marca la Constitución; es decir, que el tributo sea proporcional y equitativo, entre otros principios, como el de legalidad.

¿Cómo potencializar la recaudación del tributo?

Un aspecto importante que deben tomar en cuenta las entidades federativas son las alternativas para potenciar la recaudación del tributo. Es decir, si tenemos un diseño del impuesto incorrecto hace que el rendimiento disminuya, no sabemos cuánto disminuye ya que para saberlo se requieren de estudios económicos más precisos. En las leyes de Hacienda debemos observar las exenciones que se manejan, los estímulos fiscales, etcétera, a fin de verificar que realmente no se estén excediendo o sean innecesarios en la ley con la principal finalidad de que sea más rentable. Otro aspecto indispensable es considerar todas las leyes que se vinculan con el tributo, pues de no hacerlo, el diseño tributario sería incorrecto ya que estaríamos únicamente observando una parte de la legislación. Pongamos como ejemplo la Ley de Promoción Económica o de Fomento Económico que manejan algunas entidades donde es necesario eliminar artículos que manejen igualmente exenciones, beneficios, estímulos, etcétera, que se repitan con otras leyes o que sean innecesarios a efecto de una mayor rentabilidad.

Otra manera de potencializar la recaudación del tributo es no perder de vista el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, la época de pago, etcétera, pues pueden existir inconsistencias. En base a lo anterior, con respecto al sujeto, hay disposiciones donde éste se puede encontrar muy reducido, una manera sencilla y clara de ejemplificar es en el supuesto de que se grave a personas físicas y no incluya a las personas morales, en este caso se debería

umentar el sujeto, modificando las disposiciones que lo regulan. En el caso del objeto, las entidades federativas pueden tener un objeto más grande si es que lo tienen más reducido, por ejemplo en el impuesto a la tenencia, para el año 2012 la Federación planeó eliminarlo y las entidades federativas que lo venían haciendo con vehículos de más antigüedad, en este supuesto si quieren ampliar el objeto podrían homogeneizar el objeto en relación a los años del vehículo ampliándolo siempre y cuando sea proporcional. Otro ejemplo, cuando no están gravando algún objeto que está permitido por la coordinación fiscal y no están haciendo uso de ello, deberían gravarlo; es decir, si la potestad tributaria está reducida, se puede ampliar. Ahora bien, con respecto a la tasa, si es muy baja se puede aumentar, pero cuidando la proporcionalidad. Lo mismo con la época de pago, que sea clara y precisa. En resumen, se debe observar los elementos que ya mencionamos así como, la equidad en todo momento para no tratar diferente a sujetos que son iguales; la proporcionalidad que podemos visualizarla en la tasa y la legalidad que, como vimos anteriormente, “no hay tributo sin ley”. De esta manera podemos evitar impugnaciones innecesarias por parte de los contribuyentes respetando los principios tributarios.

Código fiscal o códigos financieros

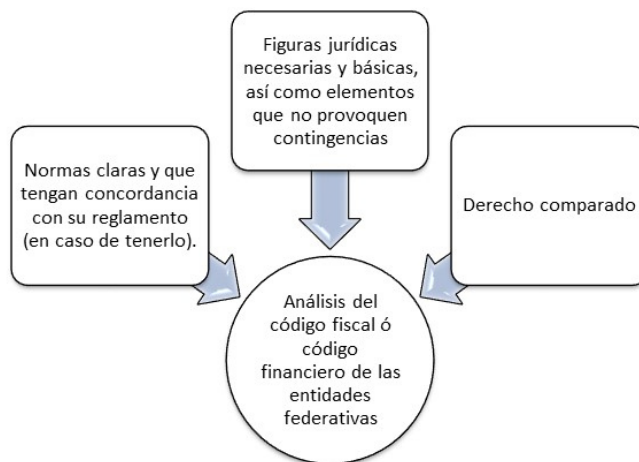
Este ordenamiento jurídico alberga las disposiciones generales de aplicación a todos los impuestos, incluso en materia aduanera. Los elementos esenciales del impuesto se encuentran en la propia ley de Hacienda. Tomando de referencia el ámbito federal, la exposición de motivos de la propia iniciativa del Código Fiscal dice que:

... en él no se establece gravamen alguno, lo que es materia propia de las diversas leyes fiscales, sino que se señalan para todas las contribuciones los derechos y obligaciones de los particulares, los deberes y facultades de las autoridades, los procedimientos, las contravenciones, los medios de defensa, etcétera... ”.

Cada entidad federativa cuenta con su propio código fiscal, o en su caso con un código financiero, donde la mayoría de ellos son muy similares al Código Fiscal de la Federación. Recordemos que existe una supletoriedad de éste Código con las leyes especiales y de hacienda, a falta de norma expresa se aplicarán las disposiciones del derecho federal común.

Es menester que las normas del Código Fiscal estén claras y precisas ya que refiriéndonos a la supletoriedad y de

GRÁFICO 5



Fuente: Elaboración propia “Análisis del Código Fiscal o Código Financiero de la Entidad Federativa”.

acuerdo a una jurisprudencia dictada por los tribunales colegiados de circuito, opera cuando existiendo una norma jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara y precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades.¹¹ Incluso artículos del Código Fiscal de la Federación (CFF),¹² han sido declarados inconstitucionales, por tal motivo los códigos de las entidades federativas deben ser claros y establecer las figuras jurídicas necesarias de manera precisa, así como eliminar elementos que provoquen contingencias (Véase gráfico 5).

Los reglamentos

La facultad reglamentaria deriva de la fracción I del artículo 89 constitucional, que autoriza al titular del Poder Ejecutivo a promulgar y publicar las leyes proveyendo a la esfera administrativa a su exacta observancia.

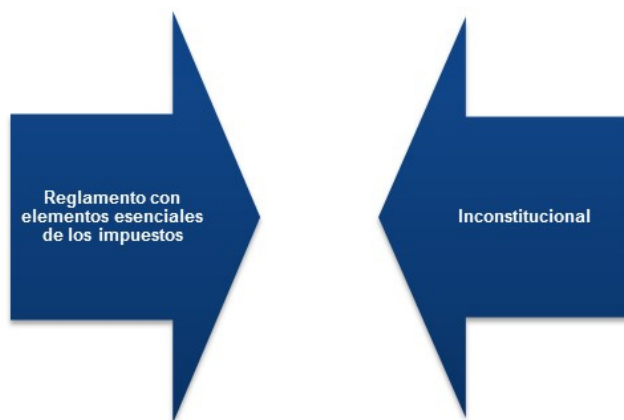
Las entidades federativas deben observar que sus reglamentos no excedan o contraríen a la ley, ni contener los elementos esenciales de los impuestos, esto mismo lo ha afirmado el pleno¹³ estableciendo que se reservan a las leyes la exclusiva determinación de los elementos esenciales

11 “Supletoriedad de las normas. Cuando opera”. Jurisprudencia del Sexto TCMA del 1er. Circuito, GSFJ, diciembre de 1992, pág. 45

12 Artículos 20, 23, 45, 46, fracción III, y último párrafo, 76, 82, 86 fracción III, 123, 145 y 209, estos casos serían materia de otro estudio.

13 “Reglamentos en materia fiscal. Características de los mismos” Jurisprudencia 29/91 del Pleno, SJF, junio 1991, pág. 62.

GRÁFICO 6



Fuente: Elaboración propia, "Reglamentos Inconstitucionales".

de las contribuciones. Por lo tanto, en materia impositiva es la ley la que debe contener los elementos esenciales de gravamen, como lo resolvió la SCJN.¹⁴ Por tal motivo, es de vital importancia que las entidades federativas verifiquen los preceptos reglamentarios ya que cabe la posibilidad de que sean declarados inconstitucionales en caso de exceder la ley impositiva (Véase gráfico 6).

La coordinación y adhesión administrativa

La complementariedad de normas que establecen y delimitan las fuentes de los tres espacios de gobierno se encuentran en la CPEUM y las normas reguladoras del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), incluyendo la Ley de Coordinación Fiscal (LCF), los Convenios de Adhesión y Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal además de los propios anexos de dichos Convenios.

En lo que respecta a las obligaciones y derechos que las entidades federativas y sus municipios asumen a la hora de firmar el Convenio de Adhesión en la materia, los mismos se encuentran establecidos tanto en la Ley como en los mismos Convenios.

Las entidades federativas deben poner especial atención a los Convenios de Adhesión ya que a través de éstos permiten ingresar al Fondo General de participaciones y gravar ciertas áreas que no excedan de lo que se establece en dichos Convenios. Es necesario que se percaten de que

¹⁴ "Impuestos, validez constitucional, de los, dictada bajo el rubro "Impuestos, elementos esenciales de los. deben estar consignados expresamente en la ley", Apéndice de Jurisprudencia 1917-1985, 1ª. parte, pág. 95.

los impuestos no violen ni la Constitución ni los Convenios de Adhesión, así como de igual manera aprovechar las participaciones que los Convenios les proporcionan. Los Convenios no determinan el impuesto sino que determinan las obligaciones y derechos de las entidades, además de orientar a las entidades a cobrar los impuestos que les correspondan. Así, tratándose de las obligaciones, las entidades federativas y los municipios se obligan a no mantener en vigor impuestos estatales o municipales que contraríen las limitaciones señaladas por la Federación y refiriéndonos a los derechos es lo relacionado con el Fondo General de Par

Conclusiones

En el presente análisis se conoció las contribuciones de diversos autores en técnica legislativa. Este estudio llevó a introducir lo relativo al método histórico, pues se consideró necesario analizar exposiciones de motivos, los diarios de debate y los proyectos de las leyes desde su creación hasta las reformas que las mismas han tenido. Se analizó que una mala técnica legislativa y la falta de elementos para el diseño de normas se traduce en falta de seguridad jurídica para el contribuyente y la promoción de amparos contra las leyes, consecuencia de falta de conocimientos en estas áreas. México ha hecho grandes esfuerzos en técnica legislativa, pero se considera que seguimos siendo objeto de presiones políticas y sociales. En relación al diseño jurídico tributario, falta de conocimientos técnicos en la materia.

Se observó la importancia de conocer la naturaleza jurídica de nuestras leyes y los alcances que tienen las mismas para que un diseño tributario se apegue a la norma constitucional y de esta manera evitar que los contribuyentes, con justa razón, la impugnen vía amparo por no respetar los principios tributarios que marca nuestra Constitución.

Referencias bibliográficas

- Bobbio, N. (1996). "Norberto Bobbio: el filósofo y la política (antología)." Fondo de Cultura Económica. México D.F.
- Carbonell, M. y Pedroza, T. (2000). *Elementos de técnica legislativa*, UNAM, México.
- Congreso de la Unión (2015). "Crear y reformar leyes".
- Del Real, A. (2011). "Cuestionamiento contemporáneo del ideal certeza en el derecho", UNAM.
- García, J., "Las antinomias en el derecho, el porqué de su origen y el cómo de sus posibles soluciones."

- Guastini, R. (s/f). “Antinomias y lagunas”, Traducción Miguel Carbonell, UNAM, Recuperado de: www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/29/cnt/cnt22.pdf
- Ojeda, R. (2013). La nueva Ley de Amparo frente al procedimiento penal acusatorio oral”, UNAM.
- Pérez, H., Grosso, B., Svetaz, M., Ubertone F. (s/f). “Reglas prácticas de técnica legislativa”, Cámara de Diputados. Recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/bibliot/publica/textocom/tecleg/tecnicaleg.htm>
- Raigosa, L. (s/f). “La ley del juez y el juicio del legislador”, Cámara De Diputados. Recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/cronica57/contenido/cont3/ensayo.htm> visto 21 de octubre de 2015.
- Rodríguez, R. (2007). “El IETU, la OCDE y la privatización de la educación superior en México”, UNAM Campus Milenio, núm. 242, Recuperado de: <http://www.ses.unam.mx/publicaciones/articulos.php?proceso=visualiza&idart=179>
- Uresti, H. (2011). “Los Impuestos en México” TAXX editores.
- Zagrebelsky, G. (2003), *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, 5a. ed., trad. de Marina Gascón, Madrid, Trotta, 156 pp.